

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO FEDERATIVO E SIMPLES NACIONAL:

REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

LÚCIA SOUZA BACELAR

Brasília/DF

2011

ESCOLA DE ADMINISTRAÇÃO FAZENDÁRIA – ESAF

ESPECIALIZAÇÃO EM DIREITO TRIBUTÁRIO

SISTEMA TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO FEDERATIVO E SIMPLES NACIONAL:
REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

Trabalho de conclusão de curso apresentado
como exigência parcial para obtenção do título
de Especialista do Curso Especialização em
Direito Tributário da Escola de Administração
Fazendária (ESAF).

Orientador: Prof. Dr. José Levi Mello do Amaral
Júnior

LÚCIA SOUZA BACELAR

Brasília/DF

2011

Bacelar, Lúcia Souza

Sistema Tributário, Princípio Federativo e Simples Nacional:
regime unificado de arrecadação de tributos / Lúcia Souza Bacelar.
- Brasília, DF, 2012.

79 p. ; 30 cm

Orientador: Prof. Dr. José Levi Mello do Amaral Junior

Trabalho de conclusão de curso (especialização em Direito
Tributário) - Escola de Administração Fazendária - ESAF, 2012

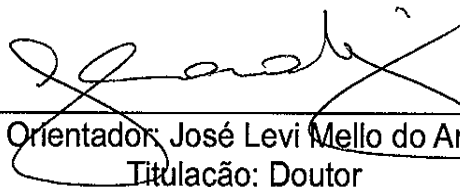
1.Sistema Tributário. 2.Princípio Federativo. 3.Simples Nacional. I.
Bacelar, Lúcia Souza. II. Escola de Administração Fazendária.
Curso de Especialização em Direito Tributário. III. Título

CDD.341.39

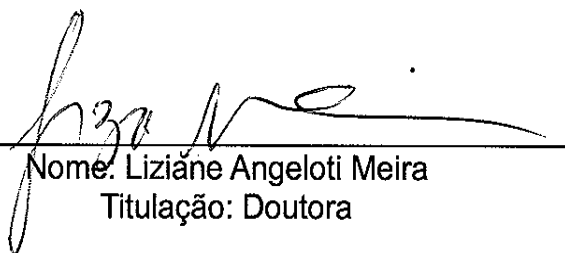
LÚCIA SOUZA BACELAR

SISTEMA TRIBUTÁRIO, PRINCÍPIO FEDERATIVO E SIMPLES NACIONAL:
REGIME ESPECIAL UNIFICADO DE ARRECADAÇÃO DE TRIBUTOS

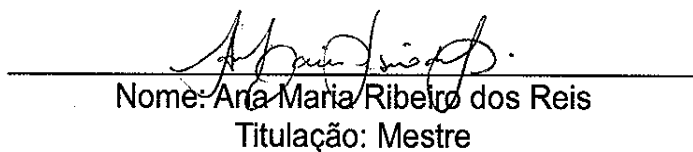
Este trabalho de conclusão de curso foi julgado adequado como requisito parcial para a obtenção do título de especialista do Curso de Especialização em Direito Tributário da Escola de Administração Fazendária – ESAF, pela seguinte banca examinadora:



Professor Orientador: José Levi Mello do Amaral Júnior
Titulação: Doutor



Nome: Liziâne Angeloti Meira
Titulação: Doutora



Nome: Ana Maria Ribeiro dos Reis
Titulação: Mestre

Brasília, 02/2012

DEDICATÓRIA

À minha mãe, Bisé, ao meu pai, Bernardo, às minhas irmãs, Alzira, Cláudia, Maria e Marta, ao meu irmão, Bernardo, e ao meu filho Vitão...

AGRADECIMENTOS

Agradeço aos meus colegas de trabalho Tiago, Vinícius, Vicente, Gustavo, Lindiana e ao “chefe” Silas, grande equipe da qual tenho o prazer de fazer parte!

Também agradeço a todas as demais pessoas que encontrei pela vida, pois a todas devo um pouco da minha formação.

RESUMO

O tema a ser abordado por esse estudo é a averiguação dos conceitos de sistema tributário, do princípio federativo e do Simples Nacional, concentrando-se na investigação da definição legal de “regime especial unificado de arrecadação de tributos”. Com base no art.146 da Constituição Federal de 1988, foi instituída a Lei Complementar 123/2006. A referida lei, que vincula todos os entes da Federação, associa importantes medidas de caráter racionalizador do mercado, das relações de trabalho, do crédito, da simplificação das exigências administrativas, da justiça, além de instituir o Simples Nacional – regime unificado de arrecadação de tributos e contribuições devidos pelas microempresas e empresas de pequeno porte. A mais substancial mudança estabelecida pelo regime – que é opcional para as empresas que se enquadrem nas exigências legais e se encaixem nas condições de enquadramento – é o fato de que ele envolve a apuração e o recolhimento unificado de seis tributos de competência da União, como também dos principais impostos de competência dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios (o ICMS e ISSQN). Todo o regime tem sido alvo de diversos questionamentos, como por exemplo: quanto a sua adequação aos princípios constitucionais tributários; quanto à sua validade frente aos comandos constitucionais atinentes ao princípio federativo e à distribuição de competência legislativa. Partiu-se de pesquisa exploratória, por intermédio de abordagens analíticas e qualitativas de conceitos doutrinários interdisciplinares, para se chegar ao entendimento do particularismo do objetivo almejado, usando como técnica pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e revistas especializadas em matéria tributária, bem como na legislação pertinente. Do teste das proposições, que guiaram todo o estudo, concluiu-se: da primeira proposição, que os valores arrecadados não configuram um novo tributo; da segunda, que o Simples Nacional delineia um subsistema tributário especial e opcional, não substitutivo do sistema geral e obrigatório; e, por fim, da terceira, que o conceito legal do Simples Nacional se ajusta melhor ao conceito mais abrangente de “regime especial unificado e compartilhado de administração de tributos”.

Palavras-chave: Sistema Tributário; Princípios Constitucionais Tributários; Princípio Federativo; Lei Complementar 123/2006; Tratamento Diferenciado e Favorecido; Regime Unificado de Arrecadação; Simples Nacional.

ABSTRACT

The issue to be treated by this study is to investigate the concepts of the tax system, the federal principle and Simples Nacional concentrating on investigating the legal definition as a special unified tax collection. Based on art.146 of the Constitution of 1988 was instituted Complementary Law 123/2006. The law, which binds all members of the Federation, brings together important measures of character rationalizing the market, labor relations, credit, simplification of administrative requirements, justice, and to establish the Simples Nacional – unified scheme for collecting taxes and contributions payable by micro and small businesses. The most substantial change established by the regime – which is mandatory for all entities of the federation and optional for companies that meet the legal requirements and fit into the framework conditions – is the fact that it involves the calculation and collection of six unified tax competence of the Union, as well as the main taxes by the States, Federal District (GST) and municipalities (the ISSQN). The whole system subject to several questions, for example: as to their suitability for tax constitutional principles, as to its validity in the face of constitutional provisions pertaining to the federal principle and the distribution of legislative jurisdiction. We started from exploratory research, through analytical and qualitative approaches to interdisciplinary doctrinal concepts, to get to the understanding of the particularity of the objective sought, using such technical literature in books, papers and magazines specializing in tax, and legislation pertinent. Testing the propositions that guided the entire study, it was concluded: the first proposition that the amounts received do not set a new tax, the second sets out the Simples Nacional is a special and optional subsystem tax, not a substitute for general and compulsory system; and, finally, the third of the legal concept of the Single National fits better to the broader concept of "special regime unified and shared administration of taxes."

Keywords: Tax System; Constitutional Principles Tax; Principle of Federalism; Complementary Law 123/2006; Favored and Differential Treatment, Unified Collection System; Legal Nature; Simples Nacional.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BID Banco Interamericano de Desenvolvimento

CF Constituição da República Federativa do Brasil

CGSN Comitê Gestor do Simples Nacional

COFINS Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social

CSLL Contribuição Social sobre o Lucro Líquido

CTN Código Tributário Nacional

DAS Documento de Arrecadação do Simples Nacional

DF Distrito Federal

EC Emenda Constitucional

EPP Empresas de Pequeno Porte

FAT Fundo de Amparo ao Trabalhador

ICMS Imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviço de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação

IPEA Instituto de Pesquisa Econômica Aplicada

IPI Imposto sobre Produtos Industrializados

IRPJ Imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza das Pessoas

Jurídicas

IFC Instituição Financeira Centralizadora

ISS Imposto sobre a Prestação de Serviços

IVA Imposto sobre o Valor Agregado

LC Lei Complementar

ME Microempresas

PIB Produto Interno Bruto Nacional

PIS/PASEP Contribuição para o Programa de Integração Social e Formação do Patrimônio do Servidor

RFB Secretaria da Receita Federal do Brasil

SEBRAE Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas Empresas

SERPRO Serviço Federal de Processamento de Dados

SIMPLES NACIONAL Regime único simplificado de apuração e arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios.

SUMÁRIO

1	INTRODUÇÃO.....	11
2	SISTEMA TRIBUTÁRIO.....	15
2.1	PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS	15
2.1.1	Isonomia.....	16
2.1.2	Capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade.....	17
2.1.3	Estado de direito.....	18
2.1.4	Legalidade.....	18
2.1.5	Paralelismo das formas	20
2.1.6	Praticabilidade tributária.....	21
2.1.7	Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte.....	22
2.2	SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL.....	24
2.3	PERFIL DOS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA LC 123/2006.....	29
3	O PRINCÍPIO FEDERATIVO	38
3.1	FEDERALISMO.....	38
3.2	O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO.....	44
4	O SIMPLES NACIONAL.....	50
4.1	ANÁLISE DO CENÁRIO.....	50
4.2	A LEI COMPLEMENTAR 123/2006	51
4.3	O SIMPLES E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS.....	52
4.4	CARACTERÍSTICAS CONCEITUAIS DO SIMPLES NACIONAL.....	56
5	CONCLUSÃO.....	60
	REFERÊNCIAS.....	65
	ANEXO I - LISTA DE TRIBUTOS.....	75
	ANEXO II - TABELA I – Alíquotas/Partilha do Simples Nacional – Comércio.....	79

1 INTRODUÇÃO

Na atualidade o mundo atravessa uma crise social e econômica sem precedentes. Nesse cenário a exigência da reestruturação do papel do Estado pela expansão do mercado e pelas formas de comunicação passou a demandar que as relações entre a sociedade e os Estados nacionais estejam diretamente relacionadas com a capacidade desses de “assumir eficientemente seu novo papel indutor-normativo-regulador, ao mesmo tempo em que um original pacto social consiga definir como lidar com a tendência de crescente exclusão social decorrente do atual modelo econômico global” (DUPAS, 1998).

O Brasil busca contornar essa crise com adoção de medidas e políticas que propiciem o combate ao desemprego e o fomento do crescimento sustentável.

Em tais circunstâncias a empresa assumiu uma posição de destaque entre os atores que atuam no mercado.

Além disso, a compreensão da dimensão da influência econômico-social desempenhada pelas microempresas (ME) e empresas de pequeno porte (EPP) passou a demandar uma análise em mão dupla de sua função social, exigindo do Estado uma atuação mais incisiva no sentido de garantir meios que permitam a elas se desincumbirem de suas atividades com desembaraço.

Apesar de suas atividades não refletirem de forma significativa na elevação do Produto Interno Bruto (PIB) nacional, o segmento formado pelas ME e EPP viabiliza o incremento da atividade econômica e o acesso ao mercado de trabalho em nível local, tornando-se agente importante para o desenvolvimento e sustentação da economia nacional, para a distribuição de renda e para a inclusão social.

Visando esse alvo, foi criado o Estatuto da Microempresa e Empresa de Pequeno Porte pela Lei Complementar Nacional nº123, de 14 de dezembro de 2006.

Além de estabelecer tratamento fiscal simplificado e diferenciado dirigido às micro e pequenas empresas, por meio de regime unificado para apuração e pagamento dos tributos das três esferas de poder, o Estatuto trouxe em seu escopo normas que influenciaram o Direito Econômico, Empresarial, o Tributário, o Trabalhista e o Administrativo.

Segundo dados apurados pela Secretaria Executiva do Comitê Gestor

do Simples Nacional (SE/CGSN), com base nas declarações anuais entregues em 2011, referentes ao exercício 2010, o segmento das empresas abrangidas pelo Simples Nacional representa 71% do total das empresas brasileiras e responde por 25% do total de empregos formais do país¹.

Essas informações reforçam ainda mais a importância dos pequenos negócios e a necessidade de se promover o aprimoramento das políticas públicas e do aparato legal, de maneira a proporcionar um ambiente de negócios menos hostil que possibilite o fortalecimento, o crescimento e a longevidade das micro e pequenas empresas.

Como toda nova legislação, o Estatuto tem levantado conflitos. Artigos na internet ou em revistas científicas, e até mesmo livros levantam questionamentos de toda sorte, desde interpelações sobre a legalidade, legitimidade ou constitucionalidade do Simples Nacional, até a afirmação de que o regime quebra a isonomia entre os contribuintes e entre os entes federados.

Alguns desses conflitos são de natureza bastante complexa e instigam graves divergências e controvérsias. No entanto, muito pouco se tem discutido sobre o assunto do ponto de vista científico, a maior parte das publicações que tratam do assunto tem se voltado para aspectos técnico-operacionais, ficando as questões científicas pouco ou nada estudadas.

O objetivo dessa pesquisa é a averiguação dos conceitos de sistema tributário, princípio federativo e Simples Nacional concentrando-se na investigação da sua definição legal como um regime especial unificado de arrecadação de tributos.

No que tange à relevância acadêmico-científica, a indagação mais detalhada do instituto Simples Nacional justifica-se pelos divergentes conceitos constantes nos preceitos legais que o regem, e entre esses e o ordenamento jurídico preestabelecido. É certo, que por se tratar de uma legislação recente, existem vários pontos a esclarecer e a regulamentar, o que torna de grande valia trabalhos de pesquisa que se proponham a discutir o regime, com o objetivo elucidar as implicações e os efeitos decorrentes desse novo regramento.

A condução do presente trabalho se guiará pela seguintes proposições: verificar se os valores arrecadados configuram um novo tributo; averiguar se o

¹ Dados obtidos de apresentação feita ao BID em 29/06/2011, pelo Secretário – Executivo do Comitê Gestor do Simples Nacional.

Simple Nacional delinea o esboço de um novo sistema tributário, ou, ao menos, comporta-se como um subsistema tributário especial e opcional, substitutivo do sistema geral e obrigatório, analisar se o conceito estabelecido pela lei - “sistema unificado de arrecadação de tributos”, não se conciliaria mais com a realidade se preceituado como “regime especial unificado e compartilhado de administração de tributos”.

A metodologia utilizada valeu-se de pesquisa exploratória do tema por meio do estudo de assuntos transversais, que não tocam o principal, mas que com ele cooperam. Lançou-se mão de abordagens analíticas e qualitativas de conceitos doutrinários interdisciplinares para se chegar ao entendimento do particularismo do objetivo almejado.

Como técnica fez-se uso de pesquisa bibliográfica em livros, artigos científicos e revistas especializadas em matéria tributária, bem como na legislação pertinente², com registro de seus conteúdos por meio de fichamentos e resumos, de forma a facilitar a comparação entre pontos de vista de doutrinadores e estudiosos, e os dispositivos legais, bem como a classificação da natureza jurídica de alguns institutos característicos do Simple Nacional.

Respeitando a abordagem metodológica supra, no capítulo seguinte a essa introdução far-se-á uma análise do Sistema Tributário Nacional, tendo em vista a necessidade de se perscrutar o universo de figuras existentes no Direito posto, para se estabelecer o embasamento da análise dos preceitos estabelecidos pela Lei Geral do Simple Nacional. A aproximação conceitual foi feita de forma seccionada, dividindo-se o conteúdo estudado em três grandes grupos: o primeiro trata dos Princípios Constitucionais, particularmente os princípios da isonomia, capacidade contributiva, proporcionalidade e progressividade, estado de direito, paralelismo das formas, praticabilidade tributária e tratamento favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte; o segundo se foca no Sistema Tributário Nacional; e, por fim, o terceiro que se detém na análise Perfil dos Tributos Abrangidos pela Lei complementar 123/2006.

Na sequência construiu-se um capítulo voltado para o Princípio Federativo. Justifica-se tal destaque pelas frequentes indagações, contidas em

² Constituição da República Federativa do Brasil de 1988, Lei Complementar 123/2006, CTN, , Lei Complementar 87/1996, Lei Complementar 116/2003, Decreto nº 6.019/2007, Resolução CGSN nº 01/2007, Resolução CGSN nº 11/2007, Resolução CGSN nº 30/2008.

publicações diversas, de validade do regime quando confrontado com os parâmetros caracterizadores do federalismo. Por uma questão de sistematização do estudo, esse capítulo foi dividido em duas seções, uma em que o enfoque é a teoria geral do federalismo, e outra em que a abordagem se concentra no pacto federativo brasileiro.

Continuando o estudo, foi elaborado um capítulo com a disciplina específica sobre o Simples Nacional, tratando de conceitos e aspectos característicos do regime. Aqui também, segmentou-se o estudo agora em quatro partes visando abarcar assuntos que dizem respeito a como harmonizar as modificações introduzidas pela sistemática simplificada à estrutura das normas de incidência tributária dos tributos nela incluídos (respeitados os Princípios Constitucionais estudados no primeiro capítulo, e demais limitações constitucionais), ao tratamento favorecido, à mitigação da competência legislativa dos entes instituidores originários dos tributos, à simplificação e ao tratamento jurídico diferenciado, para que, assim, se confirme ou se negue as hipóteses lançadas.

Finalmente no quinto capítulo apresentar-se-ão as conclusões decorrentes das análises e estudos efetuados durante o processo de elaboração do estudo.

2 SISTEMA TRIBUTÁRIO

2.1 PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Na ciência existem vários entendimentos do que seja sistema. Tal conceito é aplicado ao Direito “no estudo das normas, de sua atuação em conjunto e de suas relações entre si” (NAYLOR, 2008, p.4).

Essas várias opiniões se encontram resumidas de forma elucidativa por José Roberto Vieira (2000, p. 61-62), que destaca três noções de sistema: a primeira dessas noções, que se mostra restrita e insuficiente, considera sistema como um conjunto formado pelos elementos (repertório) e suas relações (estrutura); a segunda agrega repertório, estrutura e unidade e se afigura como bastante para explicar sistema no nível do Direito Positivo; na terceira, sistema é encarado como um conjunto de elementos (repertório) que se relacionam (estrutura) compondo um todo coerente e unitário (ordenação e unidade) apto a significar sistema na esfera da Ciência do Direito.

A análise que será feita no presente trabalho se guiará por essa última concepção de sistema.

É de se observar que os autores que fazem uma abordagem sistemática do Direito classificam as normas jurídicas em duas espécies de acordo com a função que exercem no sistema jurídico. Para eles, as normas são princípios ou regras.

A distinção entre regra e princípio tem sido objeto de grandes discussões doutrinárias. O conteúdo dessas discussões não será aqui pormenorizado, pois se perderia o cerne do presente estudo.

Contudo, é necessário aclarar-se quais serão os conceitos guia da argumentação. Nesse sentido, por se mostrar uma definição de princípio coerente com o tema proposto transcreve-se o ensinamento de Carvalho, em seu Curso de Direito Tributário, (2010, p.195), para quem “os princípios aparecem como linhas diretivas que iluminam a compreensão de setores normativos, imprimindo-lhes caráter de unidade relativa e servindo de fator de agregação num dado feixe de normas”.

Com essas noções preliminares em foco, passar-se-á à análise de princípios constitucionais, gerais e tributários, de maior expressividade em relação ao objeto desse estudo ou que o tocam de alguma maneira.

2.1.1 Isonomia

O princípio da isonomia tem seu fundamento constitucional no art. 5º, caput da CF-88. A igualdade, como já está sedimentado pelo entendimento doutrinário e jurisprudencial majoritário, não é compreendida de maneira puramente literal de se conferir tratamento absolutamente igual a toda e qualquer pessoa, mas sim como a obrigatoriedade de se tratar igualmente os iguais, e desigualmente os desiguais, na medida de suas desigualdades.

Na sistematização da igualdade na tributação, segundo Tipke (Apud, ZILVET, 2004) podem ser adotados: a) princípios transformados em normas e princípios que geram normas (que dirigem, que inspiram normas); b) princípios construtivos (por exemplo, princípio da capacidade contributiva, princípio do Estado social); e , c) princípios valorativos e técnicos (econômicos). Esses princípios indicados por Tipke servem para dotar o legislador, o intérprete, o aplicador e o destinatário da norma tributária de elementos formadores, construtivos e valorativos para uma distribuição da tributação, de maneira mais justa e igualitária. [...] (ZILVET, 2004, p.125-126).

Da leitura do excerto acima, podemos inferir que a igualdade tributária se conforma com cada situação, se molda, sofre restrições, contudo se impõe como elemento construtivo e valorativo da justiça fiscal.

Nesse contexto, o princípio da igualdade sofre limitações, é modelado, se aproxima de alguns pilares do direito, como por exemplo, da capacidade contributiva, da proporcionalidade, da progressividade e dos princípios da Ordem Econômica, mas também se afasta de outros como da literalidade do seu próprio conceito.

Descortina-se, assim, com mais intensidade a necessidade de interpretação abrangente do princípio da igualdade que impõe tratamento igual para igualdades e desigual para desigualdades, em sua mesma medida.

Em uníssono, Paulsen (2010, p. 183) argumenta que “a diferença de tratamento entre pessoas ou situações é absolutamente presente em qualquer ramo do Direito, assim como no Direito Tributário”, portanto, não se evidencia vício na prescrição do tratamento diferenciado, dele o que deve ser levado a exame mais

detalhado são as razões e os critérios que motivaram a sua instituição.

O questionamento, então, deve se concentrar na legitimidade dos critérios e na efetividade do resultado, pois só se justifica “a diferenciação tributária quando haja situações efetivamente distintas, se tenha em vista uma finalidade constitucionalmente amparada e o tratamento diferenciado esteja apto a alcançar o fim colimado” (PAULSEN 2010, p.184).

Tratando de isonomia na tributação o texto constitucional determina expressamente no inciso II do art. 150 o seguinte:

Art. 150. Sem prejuízo de outras garantias asseguradas ao contribuinte, é vedado à União, aos Estados, ao Distrito Federal e aos Municípios:

[...]

II - instituir tratamento desigual entre contribuintes que se encontrem em situação equivalente, proibida qualquer distinção em razão de ocupação profissional ou função por eles exercida, independentemente da denominação jurídica dos rendimentos, títulos ou direitos;

Conforme o entendimento de Amaro (2010, p. 158), o comando constitucional acima se dirige ao aplicador da lei, que não pode diferenciar as pessoas diante da lei, e também ao legislador, que não pode ditar leis que façam discriminações que exorbitem valores resguardados pelo texto da Carta Maior.

2.1.2 Capacidade contributiva, Proporcionalidade e Progressividade

Relativamente aos tributos, a capacidade contributiva representa o principal indicador de desigualdade a ser levado em conta para o estabelecimento de tratamento diferenciado. Nesse encadeamento, a capacidade contributiva corresponde a um dos aspectos da igualdade, destacando o tratamento desigual para os desiguais. Contudo, o princípio aí não se finda, e impõe também o respeito à capacidade econômica do contribuinte de maneira a não comprometer sua subsistência (AMARO 2010, p. 163).

De acordo com Ávila (2010, p. 375), o postulado da capacidade contributiva, conjugado com o da igualdade direciona a tributação para o preceito da proporcionalidade.

Proporcionalidade que exige a gradação do valor dos tributos baseada na

maior ou menor capacidade econômica do contribuinte, implicando, em razão direta, que riquezas maiores devem contribuir com fatias maiores para a coletividade.

Entretanto, o entendimento do postulado da capacidade contributiva reclama ainda a avaliação conjunta com a progressividade; que prevista expressamente para alguns impostos, grava com alíquotas maiores as riquezas também maiores, aperfeiçoando a justiça fiscal.

2.1.3 Estado de direito

Albergado pelo art. 1º da CF/1988 encontra-se o Estado Democrático de Direito como conceito chave do regime por ela adotado. No ensinamento de Silva (2005, p. 120), com essa definição a Constituição brasileira abre "perspectivas de realização social profunda pela prática dos direitos sociais, [...] e pelo exercício dos instrumentos que oferece à cidadania e que possibilita concretizar as exigências de um Estado de justiça social, fundado na dignidade da pessoa humana".

Nesse panorama, justiça social é o próprio pressuposto econômico da igualdade. A equitativa distribuição de oportunidades, que permitem a produção de renda, gerada pelo crescimento econômico do Estado, dá ao cidadão as condições básicas para sua subsistência, liberando-o para participação na melhoria das relações sociais e na vontade geral.

2.1.4 Legalidade

Como pressuposto basilar do Estado Democrático de Direito, aparece a legalidade.

Em seu art. 5º, II, a CF/88 preceitua que "ninguém será obrigado a fazer ou deixar de fazer alguma coisa senão em virtude de lei". Apesar de se situar logo no início do normativo que introduz os direitos e garantias individuais, Moraes (2009, p. 40) ensina que esse postulado "mais se aproxima de uma garantia constitucional do que de um direito individual, já que ele não tutela, especificamente, um bem da vida, mas assegura ao particular a prerrogativa de repelir as injunções que lhe sejam impostas por outra via que não seja a lei [...]".

De outra senda, pode-se observar que é da natureza do Estado Democrático de Direito sujeitar-se ao império da lei, mas da lei que realiza o

princípio da igualdade e da justiça pela busca da equalização das condições dos socialmente desiguais. Significa dizer que a Constituição tem de se abrir para as transformações políticas, econômicas e sociais que a sociedade brasileira requer, e que para isso a lei assume maior relevância, já que é por meio dela que o Estado terá condições de realizar intervenções que resultem em alteração da situação da comunidade (SILVA, 2004, p.121).

No Direito Tributário o postulado da legalidade vai além da autorização do Legislativo para estabelecer norma que permita ao Estado a cobrança de um ou outro tributo; referindo-se especificamente à matéria, a CF88 estatui em seu art. 150, I, que os entes federados estão proibidos de “exigir ou aumentar tributo sem lei que o estabeleça”³.

Segundo Amaro (2010, p. 134), isso se traduz na exigência de que se requer “que a própria lei defina todos os aspectos pertinentes ao fato gerador, necessários à quantificação do tributo devido em cada situação concreta que venha a espelhar a situação hipotética descrita na lei”.

Outra faceta da legalidade a ser salientada é que existem motivos além dos já citados que tornam imperativa a existência de lei para tratar da matéria tributária. Dentre eles, ressalta a indisponibilidade do patrimônio público que, a exemplo da concessão de benefícios fiscais e da autorização da prática de atos que gerem impacto no crédito tributário ou sobre sua exigibilidade, tornam a matéria de trato exclusivo de lei. Segue nesse vetor o mandamento contido no § 6.º do art. 150, abaixo transcrito:

§ 6.º Qualquer subsídio ou isenção, redução de base de cálculo, concessão de crédito presumido, anistia ou remissão, relativos a impostos, taxas ou contribuições, só poderá ser concedido mediante lei específica, federal, estadual ou municipal, que regule exclusivamente as matérias acima enumeradas ou o correspondente tributo ou contribuição [...].

A doutrina se queda em calorosas discussões acerca das diferenças entre reserva legal e legalidade tributária sobre as quais não nos deteremos, pois que não acrescentarão maiores contribuições ao nosso estudo.

Mas, ainda sob a égide da legalidade, é de se cuidar que apenas a lei, em

³ art.150, I, CF/1988.

sentido estrito, votada pelo Congresso Nacional, tem o condão de inovar no mundo jurídico, consequentemente os decretos regulamentares, expedidos para orientar a administração na aplicação da lei, deverão se restringir aos termos das leis que regulamentam.

Tais atos são baixados pelo Poder Executivo no uso da competência estabelecida pelo art. 84, IV⁴, da Constituição Federal e não se confundem com os atos que se baseiam no art.153, §1º⁵, que inovam o direito, embora dentro dos estreitos limites assinalados.

2.1.5 Paralelismo das formas

Para seguir adiante se busca, dentre os conceitos jurídicos mais amplos, a abordagem do paralelismo das formas.

Segundo o paralelismo das formas, via de regra, se um instituto jurídico foi criado por uma norma de determinada hierarquia, qualquer alteração ou extinção só será possível pela edição de ato de igual ou superior hierarquia.

Portanto, onde a Constituição exige lei para a instituição de tributos, implicitamente também exige lei para sua extinção. Ainda nessa linha, se exigir lei para majoração de tributo está ínsito o mesmo requisito para sua redução (ALEXANDRE, 2010, P 119). Tais matérias, isto é, as que se submetem à reserva legal, se encontram resumidas no art. 97 do Código Tributário Nacional, da seguinte forma:

Art. 97. Somente a lei pode estabelecer:

- I - a instituição de tributos, ou a sua extinção;
- II - a majoração de tributos, ou sua redução, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;
- III - a definição do fato gerador da obrigação tributária principal, ressalvado o disposto no inciso I do § 3º do artigo 52, e do seu sujeito passivo;

⁴ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

[...]

IV - sancionar, promulgar e fazer publicar as leis, bem como expedir *decretos e regulamentos* para sua fiel execução;

⁵ Art. 153. Compete à União instituir impostos sobre:

[...]

§ 1º - É facultado ao Poder Executivo, atendidas as condições e os limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas dos impostos enumerados nos incisos I, II, IV e V.

IV - a fixação de alíquota do tributo e da sua base de cálculo, ressalvado o disposto nos artigos 21, 26, 39, 57 e 65;

V - a cominação de penalidades para as ações ou omissões contrárias a seus dispositivos, ou para outras infrações nela definidas;

VI - as hipóteses de exclusão, suspensão e extinção de créditos tributários, ou de dispensa ou redução de penalidades.

Portanto, seguindo o raciocínio anterior, também essas matérias só poderão ser alteradas por intermédio de lei.

Anote-se ainda que a lei exigida pela Constituição para tratar de matéria tributária é geralmente lei ordinária, contudo, a Carta Magna especifica certas matérias que devem ser regidas por Lei Complementar, que reclama quórum especial para sua aprovação. Então, pelo princípio em tela, as alterações de tais conteúdos devem ser veiculadas por meio de normativo que respeite à mesma instrução constitucional.

2.1.6 Praticabilidade Tributária

Apesar de pouco explorado pela doutrina pátria, merece atenção no escopo desse estudo o conceito da praticabilidade tributária.

O critério técnico da praticabilidade tributária não representa nenhuma inovação. Já em 1776, Adam Smith defendia a existência de quatro princípios para os impostos: o da certeza, o da comodidade e o da economia (os três de natureza formal); e o da igualdade (de natureza material), que englobaria o conceito da justiça. Ressaltava também a importância da garantia de certeza e praticabilidade dos tributos como meio de propiciar igualdade e segurança jurídica aos contribuintes (COSTA, 2007, p.).

A pluralidade e a diversidade cada vez maior da sociedade contemporânea apresentam como um dos reflexos a complexidade do sistema jurídico. Nesse ambiente, conforme ensina Costa (2007, p. 216), “[...] a igualdade no tratamento tributário deixa de ser uma exigência apenas formal, passando a ter destaque o seu aspecto material, voltado à distribuição de riquezas [...]”.

Na área tributária a supremacia do interesse público sobre o privado, analisado em harmonia com os direitos e garantias plasmados na Constituição, implica na exigência de uma convivência harmoniosa entre a adequada arrecadação tributária e o respeito aos direitos do contribuinte (COSTA, 2007), bem como na

redução dos conflitos nas relações fisco/contribuinte e estado/sociedade (VARSANO, 1998).

Em direção análoga podem ser lidas as palavras de Moraes quando diz que “a imposição ou majoração de um tributo somente será adequada se, para alcançar sua finalidade desejada, causar o menor prejuízo possível ao contribuinte e se houver proporcionalidade entre as vantagens que dela derivam e suas desvantagens” (MORAES, 2009, p.180). Assim a praticabilidade, “há de atuar [...] para de um lado, viabilizar a imprescindível geração da receita tributária e, de outro, propiciar ao contribuinte o cumprimento, eficiente e sem demasiados ônus, de suas obrigações e deveres fiscais” (COSTA, 2007, p. 93).

Para Zilveti (2004, p. 317) esse critério é utilizado pelo legislador na elaboração da norma para evitar polêmicas e controvérsias que normalmente retardam e perturbam a execução dos mandamentos que informam a lei. Por conseguinte, a praticabilidade, considerada na elaboração da norma, tem por meta “facilitar sua interpretação e aplicação, por meio de mecanismos que levam em conta a teleologia da norma, mais do que a subsunção exata do fato a ela”.

Independentemente da classificação que os estudiosos que trataram do tema até agora fazem, (se critério técnico ou princípio), é certo que a praticabilidade se presta à materialização de direitos e garantias do contribuinte, principalmente no que toca a: isonomia, capacidade contributiva, segurança jurídica e eficiência da administração pública.

Contudo, deve respeitar limitações, segundo Costa (2007, p. 216) “[...] os princípios determinantes da indicação das limitações à utilização de recursos voltados à praticidade tributária são, essencialmente, os da realidade ou verdade material, da capacidade contributiva e da legalidade tributária”.

2.1.7 Tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte

Mesmo antes da promulgação da Constituição da República, em 05 de outubro de 1998, o ordenamento pátrio já dispunha de normativo que dispensava tratamento diferenciado e mais simplificado às microempresas, a Lei 7.256/1984.

Diante da conjuntura econômica atual, é papel do Estado criar um ambiente de negócios mais favorável para o fortalecimento das micro e pequenas empresas. Nessa direção, Ferreira Filho (2010, p. 388) assevera que “numa era de

gigantismo empresarial, a sobrevivência das empresas de pequeno porte é extremamente difícil. São elas, porém, um elemento de equilíbrio e, conseqüentemente, merecem um tratamento especial.”.

Com o advento da ordem constitucional instaurada em 1988, esse tratamento favorecido passou a fazer parte do corpo da Carta Magna como princípio da ordem econômica, assim definido no art. 170, IX:

Art. 170. A ordem econômica, fundada na valorização do trabalho humano e na livre iniciativa, tem por fim assegurar a todos existência digna, conforme os ditames da justiça social, observados os seguintes princípios:

[...]

IX - tratamento favorecido para as empresas de pequeno porte constituídas sob as leis brasileiras e que tenham sua sede e administração no País.

[\(Redação dada pela Emenda Constitucional nº 6, de 1995\).](#)

Mais à frente, ainda no Capítulo I (Dos Princípios Gerais da Atividade Econômica) do Título IV (Da Ordem Econômica e Financeira), o art.179 adiciona ao postulado de favorecimento, acima referido, a noção de tratamento jurídico diferenciado. Ensina Marins e Bertoldi (2007, p. 77) que:

“[...] compreendida em sua sistematicidade, a ideia de favorecimento contém sentido material, relativo a vantagens econômicas, tributárias, competitivas ou de mercado que possam ser concedidas, enquanto o tratamento diferenciado dirige-se literalmente a incentivos formais, relativos à simplificação ou eliminação de barreiras burocráticas, administrativas previdenciárias ou creditícias.”.

Na lição de SILVA (2004, p. 798-799) a Constituição:

“[...] não se contentou com o simples enunciado do princípio, pois já estabeleceu que a União, os Estados, o Distrito Federal e os Municípios dispensarão às microempresas e às empresas de pequeno porte, assim definidas em lei, tratamento jurídico diferenciado, visando a incentivá-las pela simplificação de suas obrigações administrativas, tributárias, previdenciárias e creditícias, ou pela eliminação ou redução destas por meio de lei (art.179)”.

No princípio constitucional ora analisado percebe-se uma forte nuance do expediente extrafiscal, que no dizer de CARVALHO (2010, p. 288) consiste no “emprego de fórmulas jurídico-tributárias para a obtenção de metas que prevalecem sobre fins meramente arrecadatários de recursos monetários, o regime que há de dirigir tal atividade não poderia deixar de ser aquele próprio das exações tributárias.”.

No entanto, apesar de valorizar a extrafiscalidade, o princípio do tratamento diferenciado e favorecido não a tem como conceito-chave, sua abrangência vai além, e como princípio constitucional de escopo amplo e polivalente (econômico-social-tributário) abre espaço para inúmeros questionamentos.

Assim, por se tratar de preceito introduzido recentemente no ordenamento jurídico pátrio ainda existe necessidade de atos infraconstitucionais para estabelecer ajustes, definições e detalhamento das normas e práticas tributárias que possibilitem sua completa implementação, esclarecimento e delimitações.

2.2 SISTEMA TRIBUTÁRIO NACIONAL

O Sistema Tributário Nacional está expressamente previsto no Capítulo I, do Título VI da CF/88.

Afirma Alexandre de Moraes (2009, p.855 e 856) que o Sistema Tributário Nacional, “principal diretriz do Direito Tributário”, estabelece normas estruturais e se caracteriza por sua rigidez e complexidade. Rigidez traduzida pela restrição da “liberdade do Congresso Nacional em estabelecer a competência tributária de cada ente federativo” e complexidade, denotada pela descrição detalhada das “limitações do poder de tributar” e da “repartição das receitas tributárias”.

Grande parte dos estudiosos do Direito Tributário brasileiro (como: Carvalho, 2010; Ataliba, 2009; Ávila, 2006) adotando entendimento semelhante destacam que o ordenamento pátrio regula o Direito Tributário no nível constitucional de forma minuciosa, diversamente dos sistemas de outras nações.

Vale lembrar que não basta mera enumeração de tributos para se ter um sistema, é necessário que se estabeleça um conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, que se atente para as suas relações internas e para os efeitos que globalmente poderão produzir sobre a vida econômica e social do país.

Por ser apenas uma pequena parte do sistema constitucional, é essencial que o sistema tributário esteja em consonância com o todo, com as propostas e

metas de desenvolvimento nacional, com o ordenamento econômico, financeiro e social, visando à mesma finalidade: satisfação das necessidades da população e fomento do desenvolvimento econômico e social do país.

Nesse mesmo sentido, esclarecedoras são as palavras de Humberto Ávila (2010, p. 21)

O Sistema Tributário Nacional, que regula pormenorizadamente a matéria tributária, mantém relação com a Constituição toda, em especial com os princípios formais e materiais fundamentais – independentemente de estarem expressa ou implicitamente previstos – e com os direitos fundamentais, [...]; os *princípios sistematicamente fundamentais (systemtragenden Prinzipien)* que mantêm vinculação com o poder de tributar e atribuem significado a outros princípios, são o princípio republicano, o princípio federativo, o princípio da segurança jurídica e o princípio da igualdade. (*grifos do autor*)

Ademais, é do Sistema Constitucional Tributário que deflui a fundamentação legal da estrutura jurídico-tributária nacional, portanto, se faz necessária uma análise, ainda que superficial, dos seus contornos e implicações.

Com efeito, o texto constitucional prescreve disposições gerais da tributação nos artigos 145 a 149-A; estabelece limitações ao poder de tributar nos artigos 150 a 152; divide a competência para instituir impostos entre os entes federativos nos artigos 153 a 156; e, discrimina “normas do federalismo cooperativo” para a repartição das receitas com discriminação feita pelo produto” nos artigos 157 a 162. (SILVA, 2005, p.712).

Por outro lado, a Carta Maior traz regras tributárias inseridas em vários outros títulos e capítulos, a exemplo cite-se: o Título VII Da Ordem Econômica e Financeira que abarca prescrições sobre contribuição de intervenção no domínio econômico, assim como princípios norteadores do tratamento diferenciado e favorecido das microempresas e empresas de pequeno porte; o Título VII, Da Ordem Social, especificamente no Capítulo II, Da Seguridade Social, que contém dispositivos sobre contribuições para a seguridade social; ou, ainda, o Ato das Disposições Transitórias que, dentre outras normas tributárias específicas, traz o art. 94 que determina a cessação da vigência dos regimes especiais de tributação para microempresas e empresas de pequeno porte próprios da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios a partir da entrada em vigor do regime previsto no art. 146, III, d, da Constituição.

Das disposições constitucionais do art. 145 até o art. 149 constam regras que sintetizam as bases do sistema tributário nacional. Especificando os tributos que

podem ser instituídos pelas três entidades de direito público interno arrolam três espécies desse gênero: impostos, taxas e contribuição de melhoria. Afora isso, a Constituição também menciona “outras espécies tributárias e os requisitos para sua instituição” (ÁVILA, 2010, p.110), tais como empréstimos compulsórios, contribuições sociais, de intervenção no domínio econômico e de fiscalização profissional, algumas situadas fora do capítulo que trata especificamente do Sistema Tributário.

Na área tributária a CF/88, conforme ditames do art. 146 requer lei complementar por objetos materiais: (a) editar normas gerais; (b) dirimir conflitos de competência; (c) regular as limitações ao poder de tributar; e (d) fazer atuar ditames constitucionais (COELHO, 2008).

Esse normativo é submetido a regras claramente definidas pela Carta Constitucional. Seus aspectos formais constam do Processo Legislativo previsto no art. 59, que compreende, dentre outras, a elaboração de: emendas à Constituição e leis complementares.

No que se refere à lei complementar, a tramitação se dá de forma mais dificultosa do que a das leis ordinárias, mas mais célere, se comparada com a das emendas constitucionais. A aprovação delas depende da maioria absoluta de votos, conforme preceitua o art. 69 da Carta (CAMPOS, 2009, p. 95); já no que se refere a seus aspectos materiais Sacha Calmon N. Coelho (2008, p.11) afirma que têm por objetivo (conteúdo) “a complementação da Constituição, quer ajuntando-lhe normatividade, quer operacionalizando-lhe os comandos, daí se reconhecer que existem leis complementares normativas e leis complementares de atuação constitucional. A matéria das leis complementares é fornecida pela própria CF expressamente.”.

Um aspecto importante, apresentado de forma clara na argumentação de Humberto Ávila (2010, p. 135), se refere à sua eficácia territorial:

As leis federais e as leis complementares possuem a mesma eficácia territorial. Ambas são editadas pelo Congresso Nacional, especialmente porque este se ocupa tanto de questões federais quanto de questões de interesse nacional. Elas, porém, não se identificam; a lei federal aplica-se a órgãos submetidos à União Federal, e as leis complementares, enquanto leis nacionais se aplicam às três ordens parciais da União Federal, dos Estados e dos Municípios.

Assim, as leis complementares em nosso sistema jurídico, são atos legislativos nacionais votados pelo Congresso Nacional no exercício de sua função

de legislador nacional (Torres, 2005), e são leis que funcionam como instrumentos constitucionais utilizados para integrar e fazer atuar a própria Constituição, (COELHO, 2004).

Na próxima seção a Carta Constitucional trata das limitações do poder de tributar, mas não as esgota. Nessa linha Ricardo Alexandre (2010, p.106) afirma que

[...]

A Carta Magna estatui as **principais limitações** ao exercício da competência tributária, mas não necessariamente todas. Isto é percebido pela simples leitura do art.150 da CF. O dispositivo inaugura Seção denominada "Das Limitações ao Poder de Tributar", deixando claro que as garantias que estatui existem 'sem prejuízo de outras (...) asseguradas ao contribuinte.' (*grifos do autor*)

[...]

Tais limitações conformam o poder de tributar dos entes políticos e não podem ser encaradas como obstáculos, vedações ou supressões da competência tributária, mas como elementos definidores dessa competência (AMARO, 2010).

Dentre os elementos demarcadores da atuação de cada ente o autor supracitado afirma que sua face mais visível concretiza-se nos princípios constitucionais tributários e nas imunidades tributárias.

Dentre os princípios referentes ao sistema tributário definidos pela Lei Maior o enunciado da legalidade se sobressai, já que os tributos só podem ser exigidos se estabelecidos em lei, e de acordo com as situações e limites por ela estabelecidos. Não dependem de nenhuma manifestação de vontade, nem da parte que ocupará o polo ativo, nem da que ocupará o polo passivo do vínculo jurídico. "Basta a ocorrência do fato previamente descrito na lei para que surja a obrigação." (AMARO, 2010, P. 273). Em suma, no Brasil, os tributos só podem ser instituídos, extinguidos, majorados ou reduzidos por intermédio de lei.

A lei a que se reporta o princípio da legalidade, como visto na seção 2.1.4, deve ser compreendida como lei em sentido material e formal, isto é, instrumento jurídico oriundo do poder exercente da função legislativa, conforme a Constituição. Portanto "deve-se afastar deste contexto, [...] a concepção ampla da lei, que abrange qualquer ato jurídico de conteúdo normativo (legislação), como os decretos e as normas complementares [...]" (SOUZA, 2005, p. 81).

Como se pode perceber, o princípio da legalidade no âmbito tributário assume uma severidade ainda maior, vez que além de introduzir a regra tributária

também deve esgotar os elementos capazes de identificar e mensurar a obrigação tributária. Esses traços delineiam outro conceito, o da tipicidade tributária.

Nesse ponto os doutrinadores divergem, para alguns a tipicidade tributária é um princípio independente do da legalidade, para outros, como Paulo de Barros Carvalho (2010, p. 206 curso), representa apenas “uma decorrência imediata do princípio da estrita legalidade”.

É interessante anotar que a Constituição não cria tributos, apenas outorga competência para que os entes federados o façam por intermédio de suas próprias leis. A competência tributária, dessa maneira, subordina-se às normas superiores da Constituição, que vinculam as pessoas políticas e estabelecem limites definidos de atuação (CAMPOS, 2009).

Utilizando uma sistemática complexa e diversos critérios a Carta Magna dividiu essa competência, de forma expressa, como se segue.

Inicialmente, estabelece que todos os entes têm competência para criar taxas, contribuições de melhoria e contribuições relativas aos seus próprios servidores.

Excetuando-se as contribuições para manutenção dos regimes previdenciários próprios de servidores efetivos de Estados e Municípios, a serem instituídas por esses entes federados, compete à União instituir contribuições sociais, contribuições parafiscais e contribuições de intervenção no domínio econômico, ou outras não previstas no texto constitucional.

Os demais tributos foram partilhados de forma mais minuciosa como se segue:

- α) União – II (imposto sobre importações de produtos estrangeiros), IE (imposto sobre exportação, para o exterior, de produtos nacionais ou nacionalizados), IR (imposto de renda e proventos de qualquer natureza), IPI (imposto sobre produtos industrializados), IOF (imposto sobre operações de crédito, câmbio e seguros ou relativas a títulos ou valores mobiliários), ITR (imposto territorial rural) e IGF (imposto sobre grandes fortunas).
- β) Estados e Distrito Federal – ITCMD (imposto sobre a transmissão causa mortis e doação de quaisquer bens ou direitos), ICMS (imposto sobre a circulação de mercadoria e serviços) e IPVA (imposto sobre a propriedade territorial urbana);

- χ) Municípios e Distrito Federal – IPTU (imposto sobre a propriedade predial e territorial urbana), ITBI (imposto sobre a transmissão inter vivos, a qualquer título, por ato oneroso, de bens imóveis), ISS (imposto sobre serviços de qualquer natureza) e contribuição para o custeio do serviço de iluminação pública.

Na lição de AMARO (2010), para os tributos decorrentes de atuação estatal o critério da partilha se liga diretamente a tal atuação; para os que não dependem de atuação específica do Estado – *impostos* – a CF/88 utilizou a partilha das situações materiais passíveis da imposição de tributos por cada classe de ente federado, observadas, é claro, a ressalva taxativamente expressa quanto aos impostos de guerra; relativamente às contribuições a divisão foi balizada pela destinação a ser dada ao produto de sua arrecadação.

Segundo estudiosos como Maria Lúcia Gomes de Souza, Aliomar Baleeiro, Ricardo Alexandre e Luciano Amaro, do ordenamento jurídico brasileiro apura-se que os elementos essenciais para a caracterização da obrigação jurídica tributária são: a lei instituidora da obrigação; o sujeito ativo; o sujeito passivo; o fato tributável (ou fato gerador); a base de cálculo e a alíquota.

São muitas as discussões que envolvem cada um desses elementos, contudo, tendo em vista o objeto do presente estudo, tratar-se-á apenas das definições baseadas puramente em preceitos legais, sem considerar os debates doutrinários ou a plêiade de nuances trazida por interpretações judiciais e por práticas reiteradas.

2.3 PERFIL DOS TRIBUTOS ABRANGIDOS PELA LC 123/2006

A seguir trataremos o perfil ordinário de cada um dos tributos abrangidos pela sistemática do Simples Nacional. Todos, tributos existentes autorizados diretamente pela Carta Legal Brasileira, regularmente constituídos e já praticados pelos respectivos entes tributantes.

A análise que ora se inicia será feita mediante uma abordagem sucinta e sob o ponto de vista legal, sem trazer à baila detalhes técnico-operacionais, apenas com o propósito de se ter uma visão panorâmica da complexidade enfrentada pelo legislador para “instituir um regime único de arrecadação dos impostos e

contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios”⁶.

Conforme o art.13 da LC 123/2006 o Simples Nacional implica o recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, dos seguintes impostos e contribuições: Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ; Imposto sobre Produtos Industrializados - IPI; Contribuição Social sobre o Lucro Líquido - CSLL; Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social - COFINS; Contribuição para o PIS/PASEP; Contribuição Patronal Previdenciária - CPP para a Seguridade Social; Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS; Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS; comportando as exceções e restrições referidas na Lei Complementar.

a) Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica – IRPJ;

Esse é um imposto com finalidade marcadamente fiscal, isto é, destina-se principalmente à arrecadação de recursos para a manutenção do Estado, contudo também exerce a função extrafiscal como redistribuidor de renda, pois aqueles que menos contribuem são, em regra, os que mais utilizam serviços públicos, como por exemplo saúde e educação.

A Constituição impõe, de forma clara, que o imposto de renda obedeça aos critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei, todos decorrentes dos princípios da isonomia, da capacidade contributiva e da progressividade (ALEXANDRE, 2010).

Tem seu fundamento no art. 153, III da CF/88, em patamar inferior na hierarquia normativa nos arts. 43 a 45 do Código Tributário Nacional (JARDIM, 2010) e, além disso, existem diversas leis que tratam do IRPJ com inúmeras abordagens e características específicas, cujo detalhamento não cabe no presente trabalho.

Como sujeito ativo figura a União e como sujeito passivo o titular da disponibilidade econômica ou jurídica, podendo, de acordo com o art.45 do CTN, a lei atribuir essa condição ao possuidor, a qualquer título, dos bens produtores de renda tributáveis.

O fato gerador é a ação de auferir renda. Consta do art. 43 do CTN, a

⁶ CF/88, Art.146, Parágrafo único

definição legal, conforme abaixo transcrito

Art. 43. O imposto, de competência da União, sobre a renda e proventos de qualquer natureza tem como fato gerador a aquisição da disponibilidade econômica ou jurídica:

I - de renda, assim entendido o produto do capital, do trabalho ou da combinação de ambos;

[...]

§ 1º A incidência do imposto independe da denominação da receita ou do rendimento, da localização, condição jurídica ou nacionalidade da fonte, da origem e da forma de percepção. [\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\)](#)

§ 2º Na hipótese de receita ou de rendimento oriundos do exterior, a lei estabelecerá as condições e o momento em que se dará sua disponibilidade, para fins de incidência do imposto referido neste artigo.

[\(Incluído pela Lcp nº 104, de 10.1.2001\).](#)

Assim, a base de cálculo do IRPJ é o montante (real, arbitrado ou presumido) da renda tributável auferida.

Todavia a forma de seu cálculo não é tão simples: na sistemática do lucro real (art. 247 do RIR/99), o contribuinte efetivamente calcula o lucro real, partindo do lucro líquido contábil, referente ao período de apuração, ajusta-o por meio das adições obrigatórias, das exclusões ou compensações dos prejuízos legalmente dedutíveis, todas prescritas ou autorizadas pela legislação fiscal; no lucro presumido, sistemática facultada para alguns contribuintes, é aplicado um percentual, definido pela legislação, sobre o valor da receita bruta, obtendo como resultado um montante que se presume ser seu lucro; quando não é possível o cálculo preciso do lucro real e o contribuinte não cumpre os requisitos para a tributação com base no lucro presumido a sistemática do arbitramento (art. 530 do RIR/99) é utilizada como uma forma de se chegar a um valor razoável para servir de base de cálculo para o tributo, nesse caso a base de cálculo do imposto é determinada conforme critérios previstos na legislação (ALEXANDRE, 2010).

As alíquotas encontram seu detalhamento na legislação pertinente.

É de se observar que a maior complexidade aqui não está na diversidade das alíquotas, mas nas sistemáticas de determinação da base de cálculo do imposto, que no caso do lucro real exige inclusive escrituração contábil própria.

b) Imposto sobre Produtos Industrializados – IPI;

O inciso IV do artigo 153 a Lei Maior brasileira, outorga competência à União para a instituição de imposto incidente sobre produtos industrializados – IPI – que daí extrai seu fundamento de validade.

Além do tratamento dado a este tributo pelo regramento constitucional, pelos artigos 46 a 51 do CTN, dentre outros preceitos normativos, destaca-se o regulamento do IPI (RIPI), aprovado pelo Decreto nº 4.544/2002.

Trata-se de um imposto constitucionalmente submetido ao regime da seletividade e a não cumulatividade. Da observação do primeiro princípio tem-se que as alíquotas devem ser fixadas em proporção inversa à essencialidade do produto, com isso, ele adquire características regulatórias ligadas ao exercício da política governamental, mas é também destinado a prover de receitas tributárias a Administração Pública. (JARDIM, 2010). Quanto ao segundo, o da não cumulatividade, trata-se de técnica tributária que lança mão da atribuição de créditos e débitos ao contribuinte, de tal forma o imposto incida apenas sobre o valor adicionado a cada etapa da cadeia produtiva. Além disso, determina-se a sua não incidência nas operações que destinem produtos ao exterior.

Conforme José Afonso da Silva (2005, p.723), a CF/88 faculta “[...] ao Poder Executivo alterar suas alíquotas por decreto (art.153, §1º) [...]”, já que se trata de tributo que pode ser usado para o alcance de resultados econômicos, e ainda, que “[...] pela mesma razão a lei poderá reduzir o impacto sobre a aquisição de bens de capital por seu contribuinte (EC-42/2003)”.

Cunha (2010, p. 344) constata que “há, na realidade, dois diferentes tributos sob a mesma alcunha” e, portanto dois fatos geradores diferentes: realizar operações com produtos industrializados e desembaraçar produtos industrializados de origem estrangeira.

O fato tributável do IPI está disciplinado pelo art.46 do CTN e pelo art. 34 do RIPI, que trazem regramentos extensos e com muitos detalhes; contudo, é o primeiro deles, isto é, realizar operações com produtos industrializados, que está diretamente afeito ao objeto do presente estudo, em tal caso a base de cálculo é o valor da operação.

A definição do sujeito passivo desse tributo, constante do art. 51 do CTN é composta de lista extensa, condizente com a disciplina do fato tributável.

Como já dito, a alíquota utilizada varia conforme o produto. Disposta em regulamentação própria, a TIPI (Tabela de Incidência do Imposto sobre Produtos

Industrializados) estabelece alíquotas que podem variar de 0% a mais de 300% (caso de cigarros).

c) Contribuição Social sobre o Lucro Líquido – CSLL;

O art. 149 da CF/88 arrola, dentre outras, as contribuições sociais, como regra, de competência exclusiva da União, conforme se segue:

Art. 149. Compete *exclusivamente à União instituir contribuições sociais*, de intervenção no domínio econômico e de interesse das categorias profissionais ou econômicas, como instrumento de sua atuação nas respectivas áreas, observado o disposto nos arts. 146, III, e 150, I e III, e sem prejuízo do previsto no art. 195, § 6º, relativamente às contribuições a que alude o dispositivo. *(grifo meu)*

[...]

§ 1º Os Estados, o Distrito Federal e os Municípios instituirão contribuição, cobrada de seus servidores, para o custeio, em benefício destes, do regime previdenciário de que trata o art. 40, cuja alíquota não será inferior à da contribuição dos servidores titulares de cargos efetivos da União.

A CSLL tem por fundamento específico o artigo 195, I, “c”, da CF/88. Foi instituída pela Lei nº 7.689, de 15 de dezembro de 1988, destina-se ao financiamento da seguridade e possui estrutura normativa semelhante à do IRPJ.

Nos termos do seu arcabouço legal, o sujeito ativo é a União, o sujeito passivo as pessoas jurídicas; o fato gerador é auferir lucro; a base de cálculo, conforme o art. 2º da lei 7.689/88 é o valor do resultado do exercício, que pode ser ajustado (pelas adições, exclusões e compensações autorizadas ou previstas na legislação pertinente), presumido ou arbitrado, como nas disposições referentes ao IRPJ; a alíquota como regra é de 9% prevista no art. 3º da lei supra, o dispositivo também prevê exceções (JARDIM, 2010).

d) Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social – COFINS;

Também classificada como contribuição social, está incluída na competência exclusiva da União.

Extraí seu fundamento de validade do art. 195, I, b, da CF/88. Foi criada pela Lei Complementar 70/1991, embora desnecessário o uso desse instrumento, tanto é assim que suas alterações têm sido veiculadas por meio de lei ordinária.

O sujeito ativo é a União, o sujeito passivo as pessoas jurídicas ou a elas

equiparadas; o fato gerador do tributo é auferir receita, independentemente de sua classificação contábil; a base de cálculo é a receita ou o faturamento das pessoas jurídicas, ou a elas equiparadas; as alíquotas variam a depender do regime em que o contribuinte se enquadra.

Sua regulamentação é bastante complexa e desde a instituição em 1991 já foram editadas mais de quinze leis veiculando alterações na sistemática desse tributo.

e) Contribuição para o PIS/PASEP;

Essa contribuição já existia no regramento constitucional anterior e foi recepcionada pelo atual, especificamente pelo art. 239 da CF/88. Em sua feição atual destina-se ao custeio do Fundo de Amparo ao Trabalhador – FAT, do seguro desemprego e do abono anual.

Como as outras contribuições aqui tratadas, é contribuição social, está incluída na competência exclusiva da União, e se sujeita ao regramento da Lei 9.718/98, com estrutura muito semelhante ao da COFINS.

O sujeito passivo são pessoas jurídicas de direito privado e de direito público interno; o fato gerador é auferir receita; a base de cálculo, de maneira geral, é igual ao valor das receitas auferidas mensalmente, independentemente da classificação contábil dessas receitas; as alíquotas variam entre 0,65% e 1,65%, dependendo da sistemática de apuração em que se enquadrar a pessoa jurídica.

f) Contribuição Patronal Previdenciária (CPP) para a Seguridade Social.

A base de cálculo prevista no art. 195, I, a, “folha de salários e demais rendimentos do trabalho pagos ou creditados, a qualquer título, à pessoa física que lhe preste serviço, mesmo sem vínculo empregatício”, fundamenta essa contribuição, regulada pelo art. 22 da lei 8.212/1991.

Tem por sujeito ativo a União, por sujeito passivo o empregador, a empresa ou a entidade a ela equiparada; o fato tributável é remunerar trabalhador; as alíquotas e bases de cálculo se encontram detalhadamente especificadas conforme o contribuinte pelo dispositivo legal acima referido.

g) Imposto sobre Operações Relativas à Circulação de Mercadorias e Sobre Prestações de Serviços de Transporte Interestadual e Intermunicipal e de Comunicação – ICMS

A atribuição para instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações ou prestações se iniciem no exterior, foi atribuída pela Carta Magna (art. 155, II) aos Estados e Distrito Federal.

Em outras partes do mundo o IPI, o ICMS e o ISS formam um único imposto, que incide sobre o valor adicionado em etapa da cadeia de produção, o IVA.

Tem caráter nitidamente fiscal, contudo a CF/88 faculta sua utilização com finalidade extrafiscal quando permite a seletividade - a progressão das alíquotas em sentido inverso da essencialidade do produto.

É o tributo de maior arrecadação no Brasil e, “por se tratar de imposto que deve manter uma unidade nacional” (Elali, 2005, p. 68), sua regulação conta com o maior número de regras estatuídas diretamente no texto constitucional.

No sentido de garantir a uniformização entre as 27 legislações do tributo (26 Estado e o Distrito Federal), a CF/88, além de outras providências: delegou à “lei complementar de caráter nacional grande parte dos pontos polêmicos do ICMS (art. 155, §2º, XII)⁷; remeteu a resoluções do Senado Federal a competência na fixação das alíquotas; e, elevou os convênios entre os entes federados à posição de Ato-Condição para a concessão e revogação de incentivos e benefícios fiscais (CF, art.155, §2º, XII, g). Observando-se que, os convênios retratam as deliberações conjuntas tomadas no âmbito do Conselho Nacional de Política Fazendária – CONFAZ, que é presidido pelo Ministro da Fazenda e onde têm assentos representantes de todas as administrações fazendárias estaduais (ALEXANDRE, 2010, p.590 e 166).

A partir do exposto, percebe-se que a competência dos Estados é restringida pelos interesses nacionais que são superiores em grau de

⁷ Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências

importância, e, portanto limitam o campo de atuação dos poderes subnacionais (Elali, 2005).

Abstraindo-se as dúvidas, multiplicidades e polêmicas que cercam cada um dos elementos desse tributo, pois são muitas e não estão diretamente afeitas ao tema ora trabalhado, seguir-se-á com as definições do arquétipo constitucional.

O fato tributável é a ocorrência de um negócio jurídico mercantil, isto é, a circulação econômica; o sujeito passivo é qualquer pessoa física ou jurídica que realiza, com habitualidade e/ou com intuito negocial, suas materialidades, mesmo aquelas iniciadas no exterior; a base de cálculo, que abarca o próprio valor do tributo, deve ser o valor da operação mercantil, ou o preço dos serviços; os limites das alíquotas nas operações internas bem como os mecanismos de fixação das alíquotas referentes a operações ou prestações interestaduais e de exportação devem ser estabelecidos pelo Senado Federal por meio de resolução; havendo ainda diversos normativos que tratam da harmonização de alíquotas internas e interestaduais nas operações ou prestações que envolvam mais de um Estado (Elali, 2005).

h) Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza – ISS

De conformidade com o art. 156, III, da Lei Maior brasileira, compete aos Municípios instituir impostos sobre serviços de qualquer natureza, não compreendidos no art. 155, II, definidos em lei complementar.

Depreende-se desse comando que além das leis de cada municipalidade é exigida também lei nacional para definir os serviços que podem ser tributados pelo ISS. Os dispositivos constitucionais também remetem à lei complementar: fixar as alíquotas máximas e mínimas do tributo; e, regular a forma e as condições como isenções, incentivos e benefícios fiscais serão concedidos e revogados.

Fundada na CF/88 foi editada a Lei Complementar 116/2003, que tratou apenas parcialmente do tema. Trouxe anexa uma lista serviços que se sujeitam ao ISS, estabeleceu alíquota máxima, mas silenciou quanto à alíquota mínima e também quanto a condições e requisitos para concessão e revogação de benefícios fiscais de ISS.

Assim como o ICMS, esse é um tributo que apresenta um nível bastante alto de complexidade quanto à positivação de regras para restringir a beligerância fiscal e promover sua uniformização. Novamente, abstraindo-se as polêmicas, apresentar-se-á os delineamentos constitucionais do tributo em tela.

O ISS tem por fato gerador a prestação de serviços de qualquer natureza, definidos em lei complementar; o sujeito ativo é o Município e o Distrito Federal; o sujeito passivo é o prestador de serviços; a base de cálculo é o preço do serviço; e, quanto às alíquotas cada ente define a sua, respeitado o limite máximo de 5% (LC 116/2003, art. 8º) e o limite mínimo de 2% (CF/88, ADCT, art.88, I).

3 O PRINCÍPIO FEDERATIVO

3.1 FEDERALISMO

O federalismo ocupa uma posição de destaque como tema de investigações acadêmicas no mundo. Apresenta-se nas mais variadas formas e contextos que diferem muito quanto à sua composição econômica, social e institucional.

Contudo, apesar das diferenças algumas características comuns diferenciam o Estado federal das demais formas de Estado.

De maneira mais ou menos frequente, doutrinariamente, são tidos como elementos caracterizadores do federalismo (ANDERSON, 2009; BARACHO, 1982; CASSEB, 1999; ELALI, 2005; FERREIRA FILHO, 2010; MACHADO FILHO, 1999; SILVA):

- a) a repartição de competências estatais em no mínimo duas espécies de órgãos superpostos, um com jurisdição sobre todo o território (a Federação) e outro com jurisdição regional (unidade constitutiva). Assim cada nível de governo tem sua própria existência constitucional autônoma, cada um dentro de sua esfera, coordenados e independentes. Contudo, a forma e o grau de poderes atribuídos a cada nível de governo variam de federação para federação.
- b) apenas o Estado federal é dotado de soberania, enquanto as unidades constitutivas possuem autonomia que se referencia na existência de órgãos governamentais próprios e na posse de competências exclusivas;
- c) suas bases são traçadas por uma Constituição escrita, que consagra um estatuto comum, no qual é estabelecido um sistema de direitos e deveres frente à Federação e que dá suporte de validade e eficácia aos ordenamentos locais;
- d) a Constituição faz a distribuição formal de competências entre as unidades constitutivas da federação e lhes assegura autonomia genuína; essa partilha se dá ou por repartição horizontal (por meio do estabelecimento de competências reservadas ou exclusivas), ou por repartição vertical (com a utilização de competências concorrentes e supletivas).
- e) participação das coletividades integrantes na formação da vontade nacional, principalmente realizada por meio da representação das unidades constitutivas no poder legislativo federal, nas chamadas câmaras altas. Apesar de esse instituto

supor a existência de organizações encarregadas de gerir os interesses comuns, a participação é fator imprescindível na manutenção do laço de colaboração, pois que, se fosse perdido desfiguraria a federação;

- f) impossibilidade de separação dos entes formadores da federação, o pacto federativo. A maioria dos países que adotam essa forma de Estado pressupõe a supressão do direito de secessão e a existência da figura da intervenção federal para assegurar a unidade do país.

Entretanto, o tema é polêmico, Anderson (2009, p. 18-20) ao final da enumeração de fatores caracterizadores do arranjo formal de federação conclui:

Se é que existe elemento essencial ao federalismo, este vem a ser a presença de duas ordens de governo constitucionalmente instituídas, cada qual dotada de genuína autonomia uma em relação à outra e responsáveis perante os respectivos eleitores.

Impende ressaltar que uma definição universal e abstrata da forma federalista de Estado é quase impossível. Baracho (1982, p 149 e 233) aponta que a precariedade de uma tipologia decorre do reconhecimento de que o Estado federal jamais será definido de maneira que possa satisfazer a todos os teóricos e a abarcar todos os modelos. Afirma ainda que na realidade não existe uma teoria do Estado federal, mas uma diversidade de sistemas federais.

Na mesma direção Sacha Calmon N. Coelho (2008, p.5) pondera existirem tantos federalismos, diferentes entre si, quantos estados federativos existam. “O importante é que haja um *minimum* de autodeterminação política, de autogoverno e de produção normativa da parte dos estados federados. Quanto à repartição das competências legislativas, a questão resolve-se pela opção do legislador”.

Corroborando essa reflexão, Vitte (2010, p.174) assinala que “não há consenso sobre uma definição universalmente válida do que seja federalismo. Mas a ideia de federação diz respeito à união e à articulação das partes ([...] entes federados) com o todo ([...] Estado nacional [...])”.

Apesar de o Federalismo não se apresentar com vínculo exclusivo a nenhum sistema de governo, é certo que, como organização de Estado, pode ser considerado como a forma mais adequada de estabilização das relações de poder

em sociedades heterogêneas.

Reconhece Baracho (1982, p. 315) que o processo federal se presta não só a articular as diversidades territoriais, políticas, econômicas, sociais e culturais de uma comunidade, mas também é considerado como uma das mais fluídas formas de Estado se “entendido como processo de viabilizar a autonomia democrática, constitucional, legislativa administrativa e judicial, através da maior participação das entidades componentes, na expressão da vontade nacional [...]”.

Conta para isso com instrumentos e técnicas que permitem ao governo federal a execução dos elementos que configuram o federalismo, bem como a proteção das minorias existentes em um ou vários de seus Estados.

Ademais, apesar de federalismo não se confundir com descentralização, a doutrina diz que tecnicamente o federalismo se trata de uma descentralização constitucionalmente prevista.

Salienta Ferreira Filho (2010, p.79) que a descentralização é fórmula de limitação de poder, é geradora do sistema de freios e contrapesos propício à liberdade, promove a diminuição da probabilidade de opressão, divide o poder entre muitos e diversos órgãos e aproxima governantes dos governados.

Quanto à origem García-Pelayo (Apud, SOARES, 2008) afirma que o Estado federado resulta ou de laços de vinculação jurídico-políticos de Estados até então independentes (como por exemplo, Estados Unidos e Suíça), ou de uma nova estrutura constitucional de um Estado que abandonou a forma de Estado unitário (a exemplo do México e Brasil). Alguns estudiosos, como Anderson (2009, p. 29), ressaltam que a formação do Estado Federado pode, ainda, resultar da combinação desses dois processos, citando como exemplo o Canadá.

Desde sua origem e formação, nos séculos XVIII e XIX, o Estado federal suscita discussões e o surgimento de diversas correntes doutrinárias voltadas para definir suas bases teóricas.

Ao nascer, nos Estados Unidos, assumiu a forma dual, comportando “uma rígida separação entre governo central e local, tendo em vista que um atuava independentemente do outro em seu campo exclusivo” (CASSEB, 1999, p. 10). Daí resultou a repartição horizontal de competências e a previsão de tributos exclusivos (FERREIRA FILHO, 2010, p. 83).

Até o início do século XX essa forma se manteve mais ou menos inalterada, sendo considerada a forma clássica do federalismo.

Depois da Primeira Guerra Mundial o federalismo dualista passou a ser abandonado em decorrência das consequências da guerra, da industrialização, da necessidade de regulação do sistema econômico, da queda da bolsa de 1929, dentre outros fatores. Em substituição, surge um novo modelo, o federalismo cooperativista (CASSEB, 1999, p.19).

Sobre esse modelo, pondera Amaral Filho (2004, p. 4) que apesar da importância ocupada pela autonomia no sistema federal, “[...] ela deve estar sempre associada ao princípio da cooperação, sem a qual não há governança e sustentabilidade [...]”, e que “a compatibilidade entre autonomia e cooperação é fundamental para o êxito do arranjo federativo”.

Analisando as alterações sofridas pelo sistema federativo ao longo dos anos, Baracho (1982, p. 324) assevera que em decorrência da “[...] constante intervenção do Estado e a crise do liberalismo político e econômico” têm surgido matizes inovadores, e que “[...] as experiências federalistas modernas têm adaptado essa forma de Estado a critérios de preservação do sistema político e de mecanismos que lhe são convenientes [...]”.

Sob o mesmo ponto de vista, Anderson (2009, p. 27) aponta como fatores determinantes no traçado dos atuais delineamentos das experiências federalistas, a “criação de novas unidades constitutivas, urbanização, grandes mudanças demográficas e econômicas, novas tecnologias, acontecimentos políticos relevantes de âmbito interno e global e a experiência democrática”.

Igualmente, as trajetórias dos sistemas federados, tanto na América como na Europa, bem como em processos recentes de descentralização por todo o mundo, têm demonstrado que a autonomia e a cooperação já não são suficientes para levar a bom termo uma satisfatória regulação do federalismo.

É recorrente na atual literatura afeita ao federalismo fiscal a preocupação com dois outros princípios: o da coordenação, entre a União e as partes federadas, e o da equalização estrutural (AMARAL FILHO, 2004, p. 5).

Ao contrário da autonomia e da cooperação (que estão a cargo dos sistemas subnacionais) esses dois princípios devem estar sob a responsabilidade do governo federal.

Não obstante a cooperação ser uma manifestação espontânea na relação entre os estados federados, esse não é um resultado que se possa garantir antecipadamente. Por outro lado, a concorrência anárquica entre as unidades

federadas e os desequilíbrios estruturais entre elas têm por consequência a ampliação dos desníveis estruturais na Federação, o que, por sua vez, implica em acirramento dos conflitos internos, desestabilização macroeconômica e aumento do custo de correção dos desequilíbrios estruturais por parte do governo central (AMARAL FILHO, 2004, p. 5).

Diante desse quadro conflituoso entre as partes federadas tornou-se imprescindível a coordenação do poder central para a preservação da coesão da Federação.

Faz-se necessário ressaltar que a riqueza das unidades constitutivas nas federações é muito desigual e afeta diretamente a capacidade de geração de receita proveniente de fontes próprias, e para lidar com o desequilíbrio fiscal vertical (ANDERSON, 2009, P. 57) ⁸ a maior parte das federações adota alguma forma de equalização que promove transferência de recursos do governo central aos governos subnacionais.

Com tais programas de equalização o governo central procura manter o equilíbrio estrutural entre os entes federados, ao mesmo tempo em que procura estabelecer um quadro de justiça fiscal. Para operacionalizá-los o Estado faz uso de políticas de correção e repasses incondicionais, que os governos recebedores podem utilizar para qualquer finalidade.

Os critérios para o estabelecimento das políticas de correção e do montante dos repasses vão buscar fundamento na ordem econômica.

Acerca desse tema é esclarecedora a lição de Giacomoni (2007) ao tratar da intervenção do Estado na economia que passou a ser exigida, e mais tarde naturalmente aceita, em decorrência de profundas alterações ocorridas entre segunda metade do século XIX e a primeira do século XX. Tal intervenção tinha como objetivos principais a dinamização da demanda agregada e a utilização dos instrumentos de política de estabilização econômica.

O mencionado autor cita a classificação das funções do Estado, feita por Richard Musgrave: função alocativa – que reúne os mecanismos que se destinam a promover ajustamentos na alocação de recursos; função distributiva – abrangendo os mecanismos que se destinam a promover ajustamentos na distribuição de renda; e a função estabilizadora – englobando os mecanismos que se destinam a manter a

⁸ O desequilíbrio fiscal vertical é igual à diferença entre gasto e receita própria (ANDERSON, 2009, P. 57)

estabilidade econômica.

Fazendo uso dessas funções (alocativa, distributiva e estabilizadora), o governo central adota mecanismos para equiparar a receita disponível entre os diferentes governos das unidades constitutivas.

São infindáveis os arranjos possíveis e cada Estado tem adotado as soluções mais adequadas às suas realidades e peculiaridades.

Em época de aceleração progressiva da dinâmica social e política, com a preponderância crescente do Poder Executivo, para Baracho (1982, p. 320) “o sistema federativo aparece como fórmula conciliadora de liberdades,”.

Com efeito, percebe-se uma profunda transformação dos fundamentos do federalismo, que agora passam a abarcar valores como: a necessidade de aceitar e absorver constantes mutações; a distinção entre exigências do Estado (necessidades subalternas) e das pessoas e comunidades (necessidades superiores); a preponderância da participação sobre a autonomia.

O atual estágio do Federalismo, assim como considerações sobre suas perspectivas, volta a ser temas frequentes de investigações acadêmicas. Muitos são os que entendem que o Federalismo está sofrendo crise irremediável, capaz de condená-lo ao desaparecimento.

Todavia, em sentido oposto, assevera Bonavides (2006, p. 202) que

[...] não é tanto o federalismo como fenômeno político associativo que está em crise senão uma forma doutrinária do federalismo, aquela a que se prende desde as origens e que gerou determinada moldura jurídica aparentemente intocável, ainda agora subsistente e no interior da qual, porém se vão processando as inevitáveis transformações do sistema, ditadas pela mudança dos tempos e por imperativo das necessidades políticas e sociais, mais poderosa talvez que a vontade dos propugnadores das teses federalistas rigorosas do século XX.

Assim, o alcance dos termos ditos como característicos de uma federação não podem ser tomados como dogmas ou modelos alheios à realidade do Estado analisado. Cada federação terá sua própria concepção de autonomia, competência, independência, etc. (ELALI, 2005).

Dessa forma, o federalismo evoluiu e para que as investigações acadêmicas possam contribuir com o aprimoramento do tema, é necessária a realização de estudos que façam uso de rigor e método e, acima disso, abordem “os relacionamentos da realidade política com a descrição sólida do funcionamento e

dos mecanismos institucionais” (BARACHO, 1982, p. 320).

3.2 O PACTO FEDERATIVO BRASILEIRO

Apesar de ser um anseio antigo da sociedade brasileira o federalismo só veio a se concretizar em solo pátrio com a proclamação da República em 1889. Ambos, a República e o Federalismo, foram formalizados pelo Decreto nº 1 de 15 de novembro de 1889. Tal Decreto, seguindo o modelo dualista Norte Americano, transformou as províncias em Estados da República.

A formação da federação por meio da descentralização do poder, aliada à importação do modelo americano sem as devidas adaptações, abriu espaço para o surgimento de inúmeras dúvidas de natureza política e jurídica, concernentes aos poderes e limitações de cada ente federado (BARACHO, 1982).

Assim, embora vigente há mais de um século, Camargo (1999, p. 85) afirma que o federalismo no Brasil vem alternando tendências,

[...] ora descentralizando radicalmente o poder para os estados, em um modelo de *quase confederação* que se confundiu com o regionalismo oligárquico, ora centralizando demasiadamente suas funções para o Governo Federal, em um *federalismo intervencionista* bem mais restritivo que o Estado de direito de tipo unitário. Esta tendência pendular é comum a todos os países federativos, mas, no Brasil, as ‘sístoles e diástoles’ [...] chegaram a limites extremos, como sintoma de debilidade política e de instabilidade institucional, que se agravou a partir de 1930. (grifo do autor)

Souza (1999, p.5) leciona que o país não adotou o federalismo como uma resposta às fragmentações étnicas, linguísticas e religiosas, como a maioria dos países, mas que

“[...] a razão de ser do federalismo brasileiro sempre foi, e continua sendo, uma forma de amortecer as enormes disparidades regionais [...]. Em cada momento histórico, essas disparidades foram acomodadas de formas diferentes e essas diferenças se expressaram no desenho constitucional e nos arranjos tributários” [...].

Logo, para acomodar disparidades o sistema federativo pátrio se submeteu a arranjos de naturezas jurídicas peculiares e bem diferenciados, e assim “sobreviveu e conviveu com os mais diferentes regimes políticos, inclusive com o autoritarismo [...]” (SOUZA, 1999, p.5).

Promulgada em 1988, a atual Constituição da República Federativa do

Brasil manteve o federalismo como forma de Estado, buscou o restabelecimento do federalismo de cooperação bem como a expansão da autonomia (FERREIRA FILHO, 2010).

Logo em seu artigo 1º estabelece que o Brasil é uma República Federativa e no artigo 18 determina a autonomia entre União, Estados e Municípios.

Ao inserir o Município no rol dos entes federados a Constituição delineou uma forma tripartite de poder e não a forma dualista, mais comum do federalismo pelo mundo, o que de conformidade com Elali (2005, p. 31) “entra em contradição com a inexistência de representação nacional dos mesmos”.

Não obstante, assevera Ferreira Filho (2010, p. 86) que na nossa Carta Magna existem “[...] três ordens e não duas como é normal no Estado federal. Em primeiro lugar a ordem central – a União – em segundo lugar, ordens regionais – os Estados – em terceiro lugar, ordens locais – os Municípios.”.

No mesmo sentido conclui Harada (Apud, CAMPOS, 2009):

É fora de dúvida, no entanto – e nesse particular inexistente divergência doutrinária – que no Estado Federal Brasileiro existem três entidades políticas autônomas e independentes. Além do Distrito Federal, a União, os Estados e os Municípios constituem entidades juridicamente parificais, situando-se no mesmo plano de igualdade, extraindo os três, diretamente da Constituição Federal, seus poderes e suas competências.

Ainda em seu artigo 1º⁹, de forma clara, a CF/88 adota o princípio da indissociabilidade, que retira dos partícipes da federação qualquer direito de secessão. Mas a nossa Carta Maior vai além, em seu art. 60, § 4º, I veda a abolição da forma federativa de Estado, ainda que por emenda constitucional, e a inclui no rol das cláusulas pétreas. Com isso, obstem-se igualmente tentativas de enfraquecimento dos entes federados e de usurpação de suas competências.

Posto que o art. 60, § 4º¹⁰, antes de enumerar as matérias

⁹ CF 1988 - Art. 1º A República Federativa do Brasil, formada pela **união indissolúvel dos Estados e Municípios e do Distrito Federal**, constitui-se em Estado Democrático de Direito e tem como fundamentos: [...] (grifo meu)

Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda **tendente a abolir**:

I - a forma federativa de Estado (grifo meu)

¹⁰ Art. 60. A Constituição poderá ser emendada mediante proposta:

[...]

§ 4º - Não será objeto de deliberação a proposta de emenda **tendente a abolir**.

impossibilitadas de exclusão pelo constituinte derivado, traz em seu caput a expressão “tendente a abolir”, pode-se inferir, com segurança, que a estrutura federativa da forma que se apresenta hoje não é imutável, todavia qualquer mudança só poderá ocorrer se respeitado o escopo básico da Federação Brasileira traçado pelo constituinte originário.

Corroborando esse entendimento, Elali (2009, p. 65) assevera que “é possível uma reformulação da estrutura, com uma mudança no âmbito das competências” (*grifo meu*), mas qualquer alteração da forma federativa está vinculada à manutenção das esferas de poder (União, Estados, Distrito Federal e Municípios) e aos objetivos fundamentais do Estado previstos no art.3º da CF/88.

A observação acima referida tem importância capital na busca da integração entre União, Estados, Distrito Federal e Municípios, por se tratar de um limite que não pode ser ultrapassado.

Apesar disso, diante da diversificada situação econômica e social, da capacidade de arrecadação e da desigualdade de rendas dos outros entes federados espera-se que a União exerça o seu papel equalizador e redistributivo, cumprindo a missão constitucional de redutora das desigualdades espaciais e sociais, como dispõe o artigo 5º da Constituição Federal (CAMARGO, 1999, p. 99).

Nos artigos subsequentes, até o art. 43, desse Título III – Da organização do Estado – a Carta Magna define competências e encargos das esferas político-administrativas.

Moraes (2009, p. 296) diz que essa divisão de competências, entre os entes federados, respeita o princípio da predominância do interesse, conforme o qual à União caberão os assuntos de interesse geral, aos Estados os de interesse regional e aos Municípios os de interesse local.

Carrazza (2010, p. 150) ao tratar do princípio Federativo ressalta que a convivência harmônica do que classifica como “a ordem jurídica global (o Estado brasileiro) e as ordens jurídicas parciais, central (a União) e periféricas (os Estados-membros) [...] só é possível por força da cuidadosa discriminação de competências” constante de nossa Carta Constitucional. Tal discriminação estabelece campos de atuação perfeitamente demarcados de forma que não haja interferência ou atritos.

Todavia, cabe ressaltar que o Estado federal brasileiro tem por marca a

I - a forma federativa de Estado; (grifo meu)
[...]

forte centralização de competência legislativa na União, configurando, de forma velada, uma hierarquia, como alerta Souza (1999, p.8-9) ao dizer que a Carta Política

[...] manteve a tradição de reter grande parte do monopólio legislativo na esfera federal, limitando sobretudo a capacidade das esferas subnacionais de adotarem políticas próprias. Esse fato, em geral pouco lembrado, é um dos paradoxos do federalismo brasileiro e o distingue das demais Federações. A Constituição determina, por exemplo, que questões que estão na esfera da competência concorrente da União com os estados, tais como energia elétrica, trânsito, tráfego, minas, recursos minerais e educação ***dependem de legislação federal***. (grifo meu)

A constante, em muitos estudos sobre o arranjo federativo brasileiro, é que, em decorrência de sua complexidade, é grande a dificuldade de analisar o modelo adotado pelo Brasil.

Para Elali (2005, p. 33) “[...] Se por um lado o ordenamento jurídico vigente atribui aos entes federativos numerosas competências, um alto grau de autonomia, por outro há mecanismos de controlar tais atributos do poder político”, pontuando que “é grande a distância entre a forma e a substância do federalismo” brasileiro e ainda que formalmente não haja hierarquia na substância ela pode ser facilmente notada.

Das considerações acima se pode extrair que no ordenamento pátrio a autonomia não se sobrepõe à soberania e aos interesses nacionais, pois se a Constituição estabelece maior descentralização, também estabelece instrumentos de controle dos entes subnacionais.

A doutrina majoritária admite que, para que se dê o exercício regular da autonomia, é necessário que se tenham garantidos os recursos financeiros necessários para que cada componente da federação leve a bom termo suas missões constitucionalmente previstas. Como exemplo cite-se Vieira (2009, p.7539), que em estudo sobre o federalismo brasileiro na perspectiva da evolução do sistema constitucional tributário, afirma que o “[...] federalismo fiscal estruturado na Constituição de 1988 corresponde à manifestação financeira do federalismo político, e nesse sentido possui a finalidade de ordenação das finanças públicas visando a concretização desse federalismo político”.

A Constituição de 1988 no bojo da divisão das competências redefiniu o quadro das competências tributárias prevalentes desde 1967, promoveu no interior

do sistema federal brasileiro a maior descentralização fiscal de sua história, além de aumentar consideravelmente a carga tributária em relação ao Produto Interno Bruto (AMARAL FILHO, 2004, p.12).

Em seu título VI – Da Tributação e do Orçamento – especificamente no capítulo I – Do Sistema tributário Nacional – discrimina as receitas próprias e de transferências da União, Estados e Municípios.

O ordenamento constitucional deixa claro que, apesar de todos os entes federados possuírem competência legislativa tributária, a competência para legislar sobre Direito Tributário é da União.

Nesse ponto, inclusive, percebe-se a explícita intenção da positivação do Federalismo Cooperativo, quando o art. 24 dispõe que compete à União, aos Estados e ao Distrito Federal legislar concorrentemente sobre vários tópicos, dentre eles sobre o direito tributário. Sendo que no âmbito dessa legislação concorrente compete à União estabelecer normas gerais, o que não exclui a competência suplementar dos Estados.

O art. 146 traduz o preceito supra, ao delinear o papel de coordenação a ser desempenhado pela União, quando a autoriza a estabelecer normas gerais em direito tributário, ao mesmo tempo em que limita essa ação ao descrever de forma detalhada as matérias a serem tratadas.

Transcreve-se abaixo o ensinamento de Coelho (2008, p. 28), em trecho no qual trata do federalismo brasileiro e diz de forma elucidativa que

[...] o federalismo brasileiro, como talhado na Constituição de 1988, é *normativamente centralizado, financeiramente repartido e administrativamente descentralizado*. (grifos do autor)

No Brasil, ao menos em tema de tributação, o constituinte optou pelo fortalecimento das prerrogativas do poder central. Este fato, por si só, explica porque avultou a área legislativa reservada à lei complementar tributária. A assertiva é comprovável por uma simples leitura do CTN redivivo e do art. 146, III, da CF, que reforça o centralismo legislativo em sede de tributação, além de matérias esparsas ao longo do capítulo tributário deferidas à lei complementar. Para compreender normas gerais, é preciso entender o federalismo brasileiro.

4 O SIMPLES NACIONAL

4.1 ANÁLISE DO CENÁRIO

A diretriz que impõe tratamento diferenciado e favorecido para as micro e pequenas empresas está presente na atual Constituição Federal brasileira desde sua promulgação.

Partindo daí a União, quase todos os Estados, o Distrito Federal e vários Municípios promulgaram leis com o mesmo objetivo: dispensar o tal tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte.

Atualmente, a República Federativa do Brasil constitui-se da União, de 26 estados, do Distrito Federal e de 5.560 municípios, cada um com legislações próprias sobre tributos constitucionalmente determinados como de sua competência privativa (NAYLOR, 2008).

De acordo com levantamento do Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário - IBPT, desde a entrada em vigor da Constituição de 1988 (5 de outubro) foram expedidas 4,15 milhões de normas, sendo 249.124 normas tributárias, o que representa aproximadamente 6% do total das normas criadas no país nesse período. Dessas normas tributárias 28.591 são de âmbito federal (11,5% do total das normas tributárias), 83.516 de esferas estaduais (33,5% do total das normas tributárias) e 137.017 de âmbitos municipais (55% do total das normas tributárias) (AMARAL, 2010).

Ainda sob a mesma ótica, observe-se o Anexo I, ao final desse estudo, onde se apresenta uma Relação Atualizada e Revisada em 15/12/2011 (PORTAL TRIBUTÁRIO® EDITORA, 2011) dela constam os 86 tributos que fazem parte da carga tributária brasileira atual.

A propósito desse quadro, Rezende (2006, p.5) diz que: “não se trata apenas do volume da legislação, mas igualmente das marchas e contramarchas nas regras que dispõem sobre matéria fiscal” e ainda pondera:

É inegável que, pela sua própria natureza, as leis fiscais não podem ter a mesma estabilidade das leis civis e comerciais. Mas o ritmo em que as normas fiscais são expedidas (leis, medidas provisórias, decretos, atos normativos de diversos matizes) torna o conhecimento de seu conteúdo uma verdadeira gincana para o contribuinte [...].

Assim, apesar dos esforços das administrações tributárias no sentido de implementar o preceito constitucional, a profusão de leis e regulamentos a que o

contribuinte tinha de se submeter dificultava e até mesmo inviabilizava a formalização de pequenos negócios no país.

4.2 A LEI COMPLEMENTAR 123/2006

Usando o poder constitucional derivado o legislador, por meio da Emenda Constitucional nº 42 de 2003, trouxe para o sistema tributário nacional a previsão de forma expressa sobre a instituição de um regime especial unificado de arrecadação, por intermédio de lei complementar, conforme se segue:

Art. 146. Cabe à lei complementar:

[...]

III - estabelecer normas gerais em matéria de legislação tributária, especialmente sobre:

[...]

d) definição de tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e para as empresas de pequeno porte, inclusive regimes especiais ou simplificados no caso do imposto previsto no art. 155, II, das contribuições previstas no art. 195, I e §§ 12 e 13, e da contribuição a que se refere o art.

239. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Parágrafo único. A lei complementar de que trata o inciso III, d, também poderá instituir um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios, observado que:

[\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

I - será opcional para o contribuinte; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

II - poderão ser estabelecidas condições de enquadramento diferenciadas por Estado; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

III - o recolhimento será unificado e centralizado e a distribuição da parcela de recursos pertencentes aos respectivos entes federados será imediata, vedada qualquer retenção ou condicionamento; [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

IV - a arrecadação, a fiscalização e a cobrança poderão ser compartilhadas pelos entes federados, adotado cadastro nacional único de contribuintes. [\(Incluído pela Emenda Constitucional nº 42, de 19.12.2003\)](#)

Como se vê, o artigo transcrito disciplina com minúcias o conteúdo possível da lei complementar instituidora do regime tributário especial. A LC n. 123/2006, daí oriunda, não só vincula todos os entes da Federação, como também define o tratamento diferenciado e favorecido às empresas de pequeno porte e às

microempresas, e, além disso, concebe um regime único de arrecadação dos impostos e contribuições lá elencados, envolvendo as três esferas de poder, nos exatos termos do parágrafo único do art. 146 (CAMPOS, 2009).

Afirma Marins (2207, p. 79) que o conjunto de dispositivos do art. 146, além de fundamentar a LC 123/2006,

condiciona e limita a validade formal e material do Simples Nacional[...] Condiciona e limita formalmente ao exigir que o veículo legislativo para a instituição do sistema seja a lei complementar. Condiciona e limita materialmente ao definir o conteúdo possível dessa lei.

Mais adiante acrescenta que diversos são os efeitos jurídicos que advêm dessa opção do legislador constitucional e salienta

[...] em primeiro lugar porque, a priori, seu status na ordem jurídica é o de norma geral em matéria de legislação tributária. Logo, a lei do Simples Nacional não é apenas legislação federal, mas **Estatuto Nacional** do regime Tributário especial, com o mesmo status hierárquico do CTN – Código Tributário Nacional [...]. (grifo meu)

O autor ainda pondera que o CTN continua integralmente válido para todos os contribuintes fora do regime do Simples Nacional, enquanto esse só é válido para os contribuintes optantes, e, em caso de conflito, a Lei do Simples Nacional automaticamente derroga o CTN pelo critério da posteridade e da especialidade.

Portanto o uso de lei complementar, no caso em tela, atende ao comando constitucional; no entanto, a sua condição de norma geral é uma condição material referente ao seu conteúdo e não uma condição meramente formal decorrente do veículo legislativo utilizado (CAMPOS, 2009).

Não se pode deixar de observar que o conjunto normativo que criou o Simples Nacional contemplou também normas formais e processuais para compor o instrumental necessário às Administrações Tributárias levarem a bom termo a complexa gestão de um Regime Especial Unificado de Arrecadação de Tributos e Contribuições.

Tais matérias trazidas pela LC 123/2006, que não são reservadas constitucionalmente à lei complementar, poderão ser alteradas por lei ordinária como expressamente prevê seu art. 86, “as matérias tratadas nesta Lei Complementar que não sejam reservadas constitucionalmente a lei complementar poderão ser objeto de

alteração por lei ordinária”.

4.3 O SIMPLES E OS PRINCÍPIOS CONSTITUCIONAIS

Conforme exposto na seção anterior, os dispositivos inseridos pela EC nº 42/2003, no art. 146 da CF/88, que ampliaram o escopo das matérias a serem tratadas por lei complementar, possibilitaram a concretização do tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte, permitindo inclusive a instituição de regime unificado de arrecadação de tributos federais, estaduais e municipais (art. 146, III, d e parágrafo único).

Aqui se percebe claramente o papel do legislador atuando como constituinte derivado, em defesa dos interesses da Federação; e também a atuação da União, representando o Estado Federado, desempenhando função equalizadora e redistributiva. Todos envidando esforços para dar cumprimento à missão constitucional de redução das desigualdades espaciais e sociais, aos fundamentos da República (estabelecidos no art. 1º), aos objetivos fundamentais (previstos no art. 3º), aos princípios constitucionais (dispersos em todo o texto da Constituição Federal de 1988) e, mais especificamente, aos previstos no arts. 170 e 179.

As referidas modificações promovidas na Constituição tornaram inquestionável o incentivo às micro e pequenas empresas como critério legítimo para o estabelecimento de tratamento diferenciado em matéria tributária, não implicando violação à isonomia (PAULSEN, 2010, p. 88).

Humberto Ávila (2010, p. 143) afirma que a LC 123/2003 visa atender à necessidade de aparelhar o Estado com instrumentos jurídicos capazes de atender a dois objetivos:

[...] em primeiro lugar, implementar a justiça tributária por meio da consideração da capacidade contributiva, presumidamente menor quando se trata de microempresa e empresa de pequeno porte [...]. Em segundo lugar, implementar finalidades extrafiscais de desenvolvimento de setores e atividades não devidamente desenvolvidas”.

Na seção 2.1.4 desse estudo, destacamos a interseção entre o princípio

da isonomia e os da capacidade contributiva, da progressividade e da proporcionalidade. Mesmo em uma análise superficial dos anexos à LC123 esses postulados são plenamente perceptíveis, senão vejamos:

Nas primeiras quatro faixas do anexo I da LC 123 (ANEXO II), observa-se que na medida em que o faturamento da empresa aumenta a alíquota a ser aplicada aumenta. Assim temos que quem tem maior capacidade contributiva (maior receita bruta) paga valores proporcionalmente maiores, não só em decorrência do aumento da base de cálculo como também em decorrência dos progressivos aumentos que sofrem as alíquotas. Essa é uma abordagem que pode ser estendida para os outros anexos, pois se comportam todos de maneira idêntica.

Em um entendimento mais voltado para os direitos do contribuinte Pavani (2007) atesta que o

[...] SIMPLES é uma alternativa de tributação, uma opção às microempresas e empresas de pequeno porte de escolher por esse tipo de pagamento de tributos. De maneira simplificada, as microempresas recolherão seus impostos e contribuições, perante a simplificação de um documento único de arrecadação, reduzindo em muito, a burocracia.

Adentrando um pouco mais nesse entendimento, Costa (2007, p 264-265) diz que a LC 123/2006 aperfeiçoa a simplificação adotada anteriormente – Simples Federal – mantendo algumas de suas características, tais como ser

[...] opcional ao contribuinte que atenda às condições estabelecidas, consigna alguma renúncia ao gravame da capacidade contributiva efetiva, que seria auferida mediante manifestações individualmente consideradas, dispensando o pagamento de certas contribuições. Ainda institui o pagamento único mensal e reduz a quantidade de deveres instrumentais tributários que lhes seriam exigidos pelo sistema padrão [...].

Destaca também dentre os instrumentos facilitadores para o contribuinte, a redução das obrigações acessórias por meio do recolhimento mensal, mediante documento único de arrecadação, de impostos e contribuições de competência da União, Estados e Municípios. Mais à frente, a autora argumenta que o Simples Nacional pode ser considerado como “exemplo de adequado emprego da praticabilidade tributária, a significar as situações nas quais tal diretriz foi devidamente aplicada, uma vez que refletem o respeito aos direitos do contribuinte”.

O confronto da sistemática de tributação estabelecida pela LC 123/2006

com o princípio federativo é um tema tormentoso.

Para solucionar o problema o legislador inovou, e utilizou como um dos principais mecanismos desse instituto jurídico-administrativo a mitigação da competência legislativa dos entes federados, no que tange aos oito tributos abrangidos pela sistemática do regime simplificado e arrecadados das empresas optantes. Contudo, conforme tratado na seção 3.2 a inovação não pode ser encarada como uma mitigação de competência simplesmente, na verdade essa construção retrata um rearranjo do pacto federativo nacional, que traz alterações no delineamento dos limites de competência dos entes federados.

Sobre a matéria, Santiago (2011, P. 42-44) relata que na sistemática do Simples Nacional a União “não pode legislar de forma unilateral sobre qualquer aspecto da hipótese de incidência tributária no tange aos tributos abrangidos [...]”, e ainda que os Estados, Distrito Federal e Municípios, com menores restrições, podem, dentre outras prerrogativas, “estabelecer valores fixos mensais para o recolhimento” e “conceder isenções, ou reduções” do ICMS e do ISS; contudo, “não podem, a exemplo da União, alterar qualquer aspecto relativo à hipótese de incidência tributária, incluídos aspectos relacionados à base de cálculo e alíquota”.

Como discutido na seção 3.2 o que se assiste é a adaptação da Constituição às atuais demandas da sociedade. Portanto, é indispensável admitir que possa haver, resguardados os direitos e garantias fundamentais e a estrutura republicana, modificações no texto constitucional que garantam a adequação da “forma de governo a um método mais eficiente”, de modo a viabilizar,

[...] dentre outros objetivos, a extinção de problemas como a ‘guerra fiscal’, (grifo do autor) a manutenção de programas de ajuste fiscal e o desenvolvimento de políticas econômicas nacionais, com o fim principal de se reduzir desigualdades regionais e problemas sociais (ELALI, 2009, p. 65-66).

Um dos aspectos do questionamento pautado na ameaça à autonomia dos entes federados seria a possível retenção do valor arrecadado pelo ente centralizador. Tal dúvida não prosperou, conforme estabelecido pela Resolução CGSN nº 11/2007, o montante arrecadado é partilhado diretamente pela Instituição Financeira Centralizadora (papel desempenhado hoje pelo Banco do Brasil), sem

intermediários, de acordo com as informações do código de barras do DAS sobre os respectivos valores devidos. Não há qualquer retenção dos valores arrecadados e os prazos de repasse são exíguos, de maneira que o Simples Nacional não causa qualquer prejuízo aos entes federados.

Ainda com referência à autonomia, não se pode olvidar que o regime especial para as empresas optantes pelo Simples Nacional, embora nacional, se torna obrigatório apenas para as empresas optantes as demais permanecem sendo tributadas pelo sistema geral e obrigatório. A Lei Complementar enumera, em caráter exaustivo, os impostos e contribuições alcançados pelo regime unificado de arrecadação, e, mesmo prescrevendo algumas exceções, estabelece que, residualmente, todo tributo que não estiver expressamente abrangido pelo sistema deve, se incidir, ser recolhido na forma geral (MARINS, 2007; SANTIAGO, 2011).

Portanto, independentemente das inúmeras vozes que afirmam a inconstitucionalidade da própria EC n.42/2003, bem como da LC123/2006, para fins desse estudo presumir-se-á a concordância desses normativos com a Norma Fundamental brasileira.

4.4 CARACTERÍSTICAS CONCEITUAIS DO SIMPLES NACIONAL

Observa Marins que o Simples Nacional é um instituto polifacetado, de natureza bastante complexa e inédito no ordenamento jurídico nacional, definindo-o da seguinte maneira:

Regime especial de tributação por estimação objetiva, constituído em microssistema tributário, material, formal e processual, que unifica a fiscalização, o lançamento e a arrecadação de determinados impostos e contribuições da competência da União, Estados, Municípios e Distrito Federal, aplicável opcionalmente às Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, com o escopo de garantir a estes contribuintes tratamento fiscal diferenciado e favorecido, em caráter parcialmente substitutivo ao regime geral e compulsório (MARINS E BERTOLDI, 2007, P. 68).

Já Ricardo Alexandre (2010, p. 664), define o Simples Nacional como “um regime jurídico simplificado e favorecido, tendente a reduzir a burocracia e a carga tributária a que estão submetidas as microempresas e empresas de pequeno porte do País.”.

Pode-se afirmar que o Simples Nacional é um regime tributário especial,

já que excepciona o geral, e não se aplica a todo o universo de pessoas jurídicas de direito privado nacional; tem o propósito de operacionalizar, na área fiscal, os princípios de tratamento diferenciado e favorecido às micro e pequenas empresas, e não se restringe apenas à desoneração financeira dos contribuintes, mas também a simplificação administrativa, tanto para os contribuintes quanto para os entes tributantes.

Da leitura dos conceitos e observações acima, infere-se que existem características que particularizam e definem o regime, tais elementos chegam a se constituir em princípios norteadores das ações das Administrações Tributárias na operação do sistema, configurando um microsistema tributário inserido no sistema tributário geral.

Para gerir o sistema fiscal diferenciado de tributação a Lei Complementar estatuiu o Comitê Gestor do Simples Nacional (CGSN), como órgão colegiado ligado ao Ministério da Fazenda, composto por quatro representantes da Receita Federal do Brasil, dois representantes dos Estados e dois representantes dos Municípios.

Esse órgão tem competência regulamentar de caráter infralegal e os atos por ele editados subordinam contribuintes e administrações tributárias de todo o país, exercendo assim a administração em nível estratégico de todo o regime.

Nesse sentido, pode-se entender o excerto abaixo transcrito, no qual Santiago (2011, p. 27) afirma que a gestão do sistema é compartilhada e “limita-se à regulamentação e especificação conjunta das soluções a serem aplicadas”, frisando que as decisões tomadas são resultado de deliberações tomadas por quórum privilegiado; e que são as Administrações Tributárias quem efetivamente:

- a) autorizam empresas a optar pelo regime, por meio do mecanismo de deferimento dos pedidos de opção;
- b) praticam atos de ofício de inclusão e exclusão de empresas;
- c) efetuam cobrança administrativa dos valores declarados e não pagos;
- d) fiscalizam empresas para verificar o cumprimento das obrigações tributárias principais e acessórias;
- e) conduzem o contencioso administrativo relativo aos processos de indeferimento de opção, exclusão de empresas e de ações fiscais.

Quanto aos mecanismos estabelecidos pelo legislador para operacionalização do regime, alguns merecem maior destaque: cálculos para determinação da base de cálculo, definição das alíquotas, documento único de arrecadação, sistema unificado de fiscalização, lançamento e cobrança, e etc.

A apuração unificada de oito tributos associada à multiplicidade de atividades empresariais deu origem ao complexo regime jurídico para determinação da base de cálculo e das alíquotas aplicáveis, previsto pelo art.18 da LC123/2006.

Sobre as dificuldades referentes aos cálculos para determinação da receita bruta Santiago (2011) pondera que o próprio legislador considerou que, de fato, ficaria praticamente impossível apurar os valores devidos sem um sistema eletrônico

tanta complexidade há que no §15 do art.18 da LC n.123/2006 constou o seguinte:

'§15. Será disponibilizado sistema eletrônico para realização do cálculo do valor mensal devido referente ao Simples Nacional' (Santiago, 2011, p.147).

Dificuldades à parte, para o regime jurídico em tela a receita bruta abrange apenas os valores correspondentes a receitas operacionais (resultante da venda de mercadoria, de serviços ou decorrentes de locação de bens móveis), que deve ser apurada mensalmente de acordo com o critério de caixa (receitas recebidas no mês) ou de competência (receitas auferidas no mês), observando que tal opção é, de modo geral, irretratável durante todo o ano calendário.

A escolha da receita bruta como parâmetro definidor da base de cálculo do valor devido segue o mecanismo da estimação objetiva como indicador da capacidade contributiva. Essa foi uma opção do legislador nacional que não está sozinha no mundo, alguns países, como a Argentina e a Espanha, adotam método semelhante, porém com a utilização de outros parâmetros econômicos.

As alíquotas têm por base a receita bruta dos últimos doze meses, anteriores ao do período de apuração, independentemente do ano calendário. A receita deverá corresponder a uma das quatro atividades previstas nas tabelas anexas à LC 123/2006: tabela I – comércio; tabela II – indústria; tabela III – serviços e locação de bens móveis; tabela IV – serviços. É possível que um mesmo contribuinte aufera receitas que se enquadrem em mais de uma tabela, mas o aplicativo está preparado para efetuar esse cálculo.

Deve ser observado ainda, que para a apuração da receita bruta, a depender da atividade econômica que lhe deu origem, existem regras específicas que devem ser respeitadas, tais como as referentes à exportação, às atividades de locação de bens móveis ou às atividades de prestação de serviços.

A alíquota é única para cada faixa de receita bruta, todavia é particionada entre os tributos abrangidos. Exemplificando, na última faixa de receita bruta da tabela constante do ANEXO II, apresentado ao final do presente trabalho, a alíquota a ser aplicada sobre a base de cálculo é igual a 11,61%, desses 0,54% destina-se ao IRPJ; 0,54% à CSLL; 1,64% à COFIS; 0,38% ao PIS/PASEP; 4,60% à CPP; e, 3,95 % ao ICMS. Observando-se que não existe parcela destinada à ISS, pois essa tabela refere-se à atividade de comércio, sobre a qual esse imposto não incide.

Realizada a apuração, o sistema eletrônico emitirá o documento de arrecadação do Simples Nacional (DAS) que, conforme disposto no art. 15 da Resolução CGSN nº 11/2007, conterá um o código de barras com as informações dos valores devidos a cada ente federado.

Por conseguinte, no polo passivo temos pessoas jurídicas optantes pelo regime e no polo ativo, segundo Silas Santiago (2011), têm-se um “consórcio de entes”, já que os valores arrecadados se referem a tributos da União, Estados, Distrito Federal e Municípios.

A Lei Complementar nº 123/2006, em seu art. 33, conferiu a todos os legitimados a atribuição de fiscalizar o cumprimento de todas as obrigações tributárias principais, independentemente do tributo a que estas se refiram prestigiando a cooperação entre os entes federados.

O tema foi regulamentado pelo Comitê Gestor do Simples Nacional por meio da Resolução CGSN nº 30, de 07 de fevereiro de 2008, que além da possibilidade de uma atuação integrada dos diversos entes com vistas à consecução do cumprimento das obrigações tributárias. Também estabeleceu procedimentos por meio da utilização de sistema eletrônico, a ser disponibilizado no portal do Simples de maneira que todos os sujeitos ativos tenham acesso às mesmas informações, evitando com isso que o contribuinte seja alvo de repetidas atividades de fiscalização.

Com o uso intensivo de soluções tecnológicas e de regulamentação decorrentes de acordos preliminares entre as Administrações Tributárias dos entes federativos, os tributos abrangidos pelo regime passam a ser disciplinados de forma homogênea pelos entes subnacionais, cujas atuações concorrentes nas funções de fiscalização, lançamento e arrecadação possibilita que qualquer ente tributante possa movimentar seu aparelho administrativo em face do contribuinte, com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

James Marins e Marcelo M. Bertoldi (2007, p. 72) afirmam que “[...] o Simples Nacional intenta criar um subsistema de direito tributário formal, que corresponda a um conjunto de normas mobilizantes unificadoras dos procedimentos e que disciplinem a fiscalização, a formalização (lançamento) e a cobrança administrativa do crédito ali gerado [...]”.

Inegavelmente, alguns dispositivos da Lei Complementar podem ter sua constitucionalidade questionada, contudo, ainda segundo Marins (2007), tais inconstitucionalidades são pontuais e não comprometem o regime como um todo, devendo ser enfrentadas de forma específica e individualizadas pelas Administrações Tributárias e pelo poder Legislativo.

5 CONCLUSÃO

Conforme dados, extraídos dos sistemas gerenciais da Secretaria Executiva do CGSN, em 31/12/2011 existiam 5.703.000 contribuintes optantes pelo Simples Nacional (incluindo os enquadrados na sistemática voltada para os empreendedores individuais, que representam cerca de 1.830.000 desses contribuintes), em contrapartida dos 2.831.000 contribuintes existentes em 31/12/2007¹¹.

Diante dessas informações, observa-se um incremento no número de optantes de 136,81% em 04 anos, o que leva a crer que os mecanismos de simplificação da tributação implementados junto com a política de favorecimento e diferenciação das ME e EPP vem alcançando seus objetivos, incentivando e fomentando a formalização dos pequenos negócios no país.

Quanto ao objeto do estudo, cumpre destacar alguns pontos para melhor apresentação da conclusão.

A questão inicial diz respeito à natureza jurídica dos valores arrecadados pela sistemática do SN.

Conforme exposição feita na seção 4.2, percebe-se que a Constituição não autorizou a instituição de um novo tributo pela União, tampouco definiu nova situação fática como fato tributável, mas apenas possibilitou a concretização do princípio do favorecimento e diferenciação no tratamento das microempresas e empresas de pequeno porte, por meio da instituição de regime único de arrecadação dos tributos de três entes tributantes. Tal autorização constitucional, expressamente, prevê a criação do regime por meio de lei complementar, o que lhe confere a característica de Lei Nacional em razão da matéria e da forma, não se confundindo com o exercício da competência tributária privativa ou residual da União, como um dos entes federados.

Assim a Lei Complementar 123/2006 é Lei Nacional, do Estado Brasileiro, estabelecendo, dentre outras, regras gerais de direito tributário instituindo e disciplinando o regime único, especial e simplificado de apuração de determinados

¹¹ Dados obtidos de apresentação realizada pelo Secretário-executivo do Simples Nacional para delegação da Tanzânia em 07/12/2011

tributos devidos pelas empresas de pequeno porte e pelas microempresas, que optarem pela sistemática, elaborada nos exatos limites estabelecidos pela Carta Constitucional.

Quanto aos demais elementos caracterizadores dos tributos têm-se:

O Estatuto do Simples, se utilizando do mecanismo da estimação objetiva, adotou como indicador da capacidade contributiva a receita bruta. Assim, a apuração do valor (resultante da condensação de oito tributos em um único modelo arrecadatório) a ser recolhido pelo regime tem como base de cálculo a receita bruta, consideradas apenas as receitas operacionais. Devendo ser apurado mensalmente com a utilização do aplicativo disponibilizado no portal do Simples Nacional, conforme abordado na seção 4.4.

Quanto às alíquotas, percebe-se que o mecanismo proposto procura respeitar os princípios da isonomia, da capacidade contributiva, da progressividade e da proporcionalidade conforme exposição na seção 4.3, e que as alíquotas empregadas condensam valores correspondentes a cada um dos tributos envolvidos, sem eliminá-los.

O sujeito ativo são os entes da federação envolvidos na relação jurídica impositiva, não existe delegação de capacidade ativa, e como tratado na seção 4.3 consistiria em um “consórcio de entes” conforme definido por Santiago (2011).

Frente às análises realizadas, a primeira hipótese, “verificar se os valores arrecadados configuram um novo tributo”, tem resposta clara: os valores arrecadados **não configuram um novo tributo**, são apenas valores arrecadados de maneira diferenciada e unificada de tributos já existentes, instituídos e praticados pelos entes tributantes.

A próxima proposição a ser testada é: “averiguar se o Simples Nacional delineia o esboço de um novo sistema tributário, ou, ao menos, comporta-se como um subsistema tributário especial e opcional, substitutivo do sistema geral e obrigatório”.

Com esse objetivo, impende ressaltar alguns argumentos tratados nas seções 2.2 e 4.3. Do conceito de sistema jurídico tributário temos que além da especificação da obrigação que regulará é necessário que em seu arcabouço esteja estabelecido o conjunto de instituições, regras e práticas tributárias, que

disciplinarão suas relações internas e efeitos que poderão produzir sobre a vida econômica e social do país.

Pois bem, ao instituir o Estatuto do Simples Nacional, o legislador promoveu um corte preciso no Sistema Tributário Nacional, inserindo aí um grupo de normativos e procedimentos de natureza especial, porque excepciona parcialmente o regime geral, aplicável apenas aos tributos especificados pela lei e às empresas que preencherem os requisitos legais e optarem pela sistemática de tributação assim estabelecida.

A maior parte dos mecanismos empregados pela Lei Geral da ME e EPP, tais como: o deslocamento da base de cálculo; o compartilhamento de informações entre os Fiscos nacionais; adoção de soluções, decisões e regulamentações compartilhadas e consensuais, já são mecanismos conhecidos e utilizados em diversas outras situações.

Assim, além da agregação da arrecadação de tributos dos três níveis de poder, a grande inovação trazida é a maneira inédita de agrupar, de relacionar e estruturar institutos já conhecidos.

Em decorrência, são prescritos o modo e os limites materiais formais e processuais da aplicabilidade do regime, que assume o esboço de um microsistema tributário. O qual, no entanto, não opera em separado do regime geral.

Nesse sentido, a própria lei diz quais os tributos abrangidos pelo regime, lista exceções parciais, faz referência aos tributos não abrangidos. E ainda, estabelece de forma expressa que residualmente todo tributo que não estiver abrangido pelo sistema deve ser recolhido pela forma geral.

Assim, a conclusão quanto à proposição em tela é que o Simples Nacional **assume a natureza jurídica de um subsistema tributário, especial e opcional**, inserido no Sistema Tributário nacional, mas **não substitutivo** desse sistema geral e obrigatório.

A última hipótese propõe “analisar se o conceito estabelecido pela lei - sistema unificado de arrecadação de tributos - não se conciliaria mais com a realidade se preceituado como regime especial unificado e compartilhado de administração de tributos”.

Na seção 4 tratou-se de conceitos e elementos caracterizadores do instituto criado pela Lei Complementar 123/2006. Dentre os quais, além da arrecadação dos oito tributos envolvidos no regime, conforme o art. 33 da referida lei¹² está incluída a possibilidade da unificação da fiscalização e do lançamento, deixando sua regulamentação a cargo do CGSN.

Com esse fundamento legal foi editada a Resolução CGSN nº 30, de 7 de fevereiro de 2008 dispondo sobre os procedimentos de fiscalização, lançamento e contencioso administrativo relativos ao Simples Nacional.

Sob o auspício dos preceitos aí definidos os entes tributantes passam atuar concorrentemente nas funções de fiscalização, do lançamento e da arrecadação, de modo que qualquer deles pode movimentar seu aparelho administrativo com relação à totalidade do tributo devido pelo optante.

Esses instrumentos ainda estão em fase de implantação, contudo, têm-se

12

Art. 33. A competência para fiscalizar o cumprimento das obrigações principais e acessórias relativas ao Simples Nacional e para verificar a ocorrência das hipóteses previstas no art. 29 desta Lei Complementar é da Secretaria da Receita Federal e das Secretarias de Fazenda ou de Finanças do Estado ou do Distrito Federal, segundo a localização do estabelecimento, e, tratando-se de prestação de serviços incluídos na competência tributária municipal, a competência será também do respectivo Município.

§ 1º As Secretarias de Fazenda ou Finanças dos Estados poderão celebrar convênio com os Municípios de sua jurisdição para atribuir a estes a fiscalização a que se refere o caput deste artigo.

§ 1º-A. Dispensa-se o convênio de que trata o § 1º na hipótese de ocorrência de prestação de serviços sujeita ao ISS por estabelecimento localizado no Município. ([Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011](#))

§ 1º-B. A fiscalização de que trata o caput, após iniciada, poderá abranger todos os demais estabelecimentos da microempresa ou da empresa de pequeno porte, independentemente da atividade por eles exercida ou de sua localização, na forma e condições estabelecidas pelo CGSN. ([Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011](#))

§ 1º-C. **As autoridades fiscais de que trata o caput têm competência para efetuar o lançamento de todos os tributos previstos nos incisos I a VIII do art. 13, apurados na forma do Simples Nacional,** relativamente a todos os estabelecimentos da empresa, independentemente do ente federado instituidor. ([Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011](#))

§ 1º-D. A competência para autuação por descumprimento de obrigação acessória é privativa da administração tributária perante a qual a obrigação deveria ter sido cumprida. ([Incluído pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011](#))

§ 2º Na hipótese de a microempresa ou empresa de pequeno porte exercer alguma das atividades de prestação de serviços previstas no § 5º-C do art. 18 desta Lei Complementar, caberá à Secretaria da Receita Federal do Brasil a fiscalização da Contribuição para a Seguridade Social, a cargo da empresa, de que trata o art. 22 da Lei no 8.212, de 24 de julho de 1991.

§ 3º O valor não pago, apurado em procedimento de fiscalização, será exigido em lançamento de ofício pela autoridade competente que realizou a fiscalização.

§ 4º **O Comitê Gestor disciplinará o disposto neste artigo.**

(grifos meus)

avançado no sentido de viabilizar uma solução tecnológica que atenda aos normativos legais e agasalhe os diversos interesses dos três níveis de governo da federação.

Portanto, diante dimensão restritiva do conceito de arrecadação e dos aspectos acima destacados, a análise do conceito legal - sistema unificado de **arrecadação** de tributos - sob a ótica dos institutos e práticas tributárias do ordenamento jurídico positivado, conduz ao entendimento de que melhor adequação se conseguiria com a utilização de expressão mais abrangente: regime especial unificado **e compartilhado de administração** de tributos.

REFERÊNCIAS

ABRUCIO, Fernando Luiz; FRANZESE, Cibele. Federalismo e políticas públicas: o impacto das relações intergovernamentais no Brasil. Disponível em: <http://www2.dbd.puc-rio.br/pergamum/tesesabertas/9716215_02_pretexto.pdf>. Acessado em: 26/09/2011.

Agência Sebrae de Notícias. Micro e pequenas geram 67% dos empregos em abril, 2011-05-22. Disponível em: <http://www.sebrae.com.br/integra_noticia?noticia=11923984>. Acessado em: 27/07/2011

ALBUQUERQUE, Marcos Cintra C. A verdade sobre o imposto único. São Paulo: LCTE, 2003. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/2010/download/livro_A_verdade_sobre_o_IU.pdf>. Acessado em 07/10/2011.

ALEXANDRE, Ricardo. Direito tributário esquematizado. 4 ed. São Paulo: Método, 2010.

AMARAL FILHO, Jair. Federalismo brasileiro e sua nova tendência de recentralização. Fortaleza, 2004. Disponível em: <<http://conteudo.ceara.gov.br/content/aplicacao/sdlr/desenvurbano/gerados/f1texto.pdf>> . Acessado em: 05/10/ 2011

AMARAL, Gilberto Luiz do; OLENIKE, João Eloi; STEINBRUCH, Fernando; AMARAL, Letícia M. Fernandes do. Quantidade de normas editadas no Brasil: 22 anos da constituição federal de 1988. 2010. Disponível em: <http://www.ibpt.com.br/img/_publicacao/13873/187.doc?PHPSESSID=d31be7280574d607f53f3e37d7be3531>. Acessado em 28/07/2011.

AMARO, Luciano. Direito Tributário Brasileiro. 16 ed. . São Paulo: Saraiva, 2010.

ANDERSON, George. Federalismo: uma introdução. Tradução, Ewandro Magalhães Jr, Fátima Guerreiro. Rio de Janeiro: Editora FGV, 2009.

ARAUJO, Érika Amorim. Análise das contribuições sociais no Brasil. CEPAL, Outubro 2005. Disponível em: <<http://www.cepal.org/publicaciones/xml/6/24456/LCBRSR158ContribuicoesSociaisErika.pdf>>. Acessado em: 20/08/2011

ARAÚJO, Luis Carlos de; SILVA, Wilson Pocidonio da. Revista do Tribunal Regional do Trabalho da 15ª Região, n. 34, 2009. Fato gerador das contribuições sociais. Disponível em:

<http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/36197/fato_gerador_contribui%c3%a7%c3%b5es_araujo.pdf?sequence=1>. Acessado em 25/08/2011.

ARRETCHE, Marta T. S. Revista Brasileira de Ciências Sociais, n. 40, junho de 1999. "Políticas sociais no Brasil: descentralização em um Estado federativo". Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rbcsoc/v14n40/1712.pdf>> Acessado em: 27/09/2011.

ÁVILA, Humberto. Teoria dos princípios, 2. ed. São Paulo, Malheiros, 2003.

_____. Sistema Constitucional Tributário. 4 ed.. São Paulo: Saraiva, 2010.

ATALIBA, Geraldo. Hipótese de incidência Tributária. 6 ed., 12 tiragem. São Paulo, 2011.

BALEEIRO, Aliomar. Uma introdução à ciência das finanças. 17 ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010.

BARACHO, José Alfredo de Oliveira. Teoria Geral do federalismo. Belo Horizonte. FUMARC; UCMG, 1982.

BARBOSA, Fernando de Holanda (coordenador). Federalismo fiscal, eficiência e equidade: uma proposta de reforma tributária. Disponível em: <<http://www.fgv.br/professor/fholanda/Arquivo/FederalismoFiscal.pdf>> Acessado em: 26/09/2011.

BARRAL, Welber. Desenvolvimento e sistema jurídico: lições de experiências passadas. Disponível em: <<http://www.journal.ufsc.br/index.php/sequencia/article/view/15189/13814>>. Acessado em: 10/09/2011.

BARREINHAS, Robinson Sakiyama. Inconstitucionalidade do "Supersimples". Disponível em:<<http://www.sindafsp.org.br/arquivos/InconstSuperSimples.pdf>> Acessado em 20/09/2011.

BECKER, Alfredo Augusto. Carnaval tributário. 2 ed. São Paulo: Lejus.1999.

_____. Teoria Geral do Direito Tributário. 2ª ed. São Paulo: Saraiva, 1972.

BERTASSO, Sandro César Ramos. Revista Unitoledo, 2010. A importância

socioeconômica do micro e pequeno empreendedor no contexto Brasileiro.

Disponível em:

<<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/2274/1857> >

Acessado em: 20/09/2011.

BONAVIDES, Paulo. Ciência Política. 12 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2006.

_____, Curso de direito constitucional. 15 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2004.

BORGES, José Souto Maior. Obrigação tributária: uma introdução metodológica. São Paulo: Saraiva, 1984

BORGES, José Souto Maior. Marcos Juruena Villela. O princípio da segurança jurídica na criação e aplicação do tributo. Revista Diálogo Jurídico, Salvador, CAJ - Centro de

Atualização Jurídica, nº. 11, fevereiro, 2002. Disponível em:

<<http://www.direitopublico.com.br>>. Acessado em: 27/07/2011.

BOSCHETTI, Lílian, JUAREZ, Everson José. Simples Nacional: um sistema de apuração dos tributos para as micros e pequenas empresas. Disponível em: <<http://intertemas.unitoledo.br/revista/index.php/ETIC/article/view/2519/2043>>. Acessado em: 05/08/2011.

BRASIL. Constituição da República Federativa do Brasil. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 out. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Constituicao/principal.htm. Acessado em: 26/07/2011.

_____. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. Código Tributário Nacional. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 27 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/L5172.htm. Acessado em: 11/07/2011.

_____. Lei Complementar nº 87 de 13 de setembro de 1996. Dispõe sobre o imposto dos Estados e do Distrito Federal sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, e dá outras providências. (LEI KANDIR). Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 16 set. 1996. Disponível em: <<http://www.planalto.gov.br/CCIVIL/leis/LCP/Lcp87.htm>> Acessado em: 26/07/2011.

_____. Lei nº 9.841, de 5 de outubro de 1999. Institui o Estatuto da Microempresa e

da Empresa de Pequeno Porte, dispondo sobre o tratamento jurídico diferenciado, simplificado e favorecido previsto nos arts. 170 e 179 da Constituição Federal. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 06 out. 1999. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/Leis/L9841.htm. Acessado em: 23/08/2011.

_____. Lei nº 9.317 de 05 de dezembro de 1996. Dispõe sobre o regime tributário das microempresas e das empresas de pequeno porte, institui o Sistema Integrado de Pagamento de Impostos e Contribuições das Microempresas e das Empresas de pequeno Porte – SIMPLES e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 6 dez. 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L9317.htm. Acessado em: 23/08/2011

_____. Lei Complementar nº 116 de 31 de julho de 2003. Dispõe sobre o Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 01 ago. 2003. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp116.htm. Acessado em: 26/07/2011.

_____. Lei Complementar nº 123 de 14 de dezembro de 2006. Define as normas gerais relativas ao tratamento diferenciado e favorecido a ser dispensado às ME e EPP no âmbito de todos os entes da Federação. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 05 dez. 2006. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/LEIS/LCP/Lcp123.htm. Acessado em: 20/07/2011.

_____. Decreto nº 6.019, de 07 de fevereiro de 2007. Institui o Comitê Gestor de Tributação das Microempresas e Empresas de Pequeno Porte, e dá outras providências. Diário Oficial da União. Poder Executivo, Brasília, DF, 08 fev. 2007. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2007/Decreto/D6038.htm. Acessado em: 26/07/2011.

_____, Resolução CGSN nº11, de 23 de julho de 2007 (Alterada pela Resolução CGSN nº50/2008).

_____, Resolução CGSN nº 30, de 07 de fevereiro de 2008, (alterada pelas Resoluções CGSN de números 32/2008, 40/2008, 50/2008, 68/2009 e 76/2010)..

BRITO, Mirella Barros Conceição. Revista eletrônica. Curso de direito Unifacs, n 131(2011). Segurança jurídico-tributária e proteção da confiança do contribuinte no estado de direito. Disponível em: <<http://revistas.unifacs.br/index.php/redu/article/view/1483/1164>>. Acessado em:15/08/2011

CAMARGO, Aspásia. Parcerias estratégicas - número 6 - março/1999. A reformatar os riscos (e os custos) do federalismo incompleto. Disponível em: <http://seer.cgee.org.br/index.php/parcerias_estrategicas/article/viewFile/63/55> Acessado em: 26/09/2011.

CAMPOS, Mário Hermes Soares. O “Simples Nacional” como imposto único incidente sobre a renda e consumo das microempresas e das empresas de pequeno porte no Brasil. Nova Lima, 2009. Disponível em: <<http://www.mcampos.br/posgraduacao/mestrado/dissertacoes/mariohermesosimple snacionalcomoimpostounicosobrerendaconsumomicroempresasempresaspequenap ortebrasil.pdf>> Acessado em: 05/09/2011.

CARRAZZA, Roque Antonio. Curso de Direito Constitucional Tributário. 26 ed. São Paulo, 2010.

CARVALHO, Paulo de Barros. Curso de Direito Tributário. São Paulo: Saraiva 2010.

_____, Teoria da Norma Tributária. 5 ed. São Paulo, Quartier Latin, 2009.

_____, Direito tributário: fundamentos jurídicos da incidência. 8 ed. São Paulo, 2010.

CASSEB, Paulo Adib. Federalismo: aspectos contemporâneos. São Paulo: Editora Juarez Oliveira, 1999.

CASTRO, Aldemario Araújo Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/30477-31869-1-PB>>. Acessado em 05/08/2011.

COELHO, Sacha Calmon N. Curso de direito tributário brasileiro. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

_____. A lei complementar como agente normativo ordenador do sistema tributário e da repartição das competências tributárias. (p. 9 a 44). Ágora: Revista Jurídica da FAL. – v.4, n.4 (2008). / Faculdade de Natal. Curso de Direito da FAL; Núcleo de Pesquisa em Direito da FAL. – Natal: RN Econômico, 2008. Anual Disponível em: <http://www.falnatal.com.br/downloads/agora_04_2008.pdf#page=9>. Acessado em: 05/09/2011.

COSTA, Eder Dion de Paula. revista da faculdade de direito da universidade federal

do paraná Vol. 37, No 0 (2002). Considerações sobre o sistema jurídico. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1772/1469>>. Acessado em: 28/07/2011.

COSTA, José Ivandir da Silva. Simples Nacional: novo modelo de tributação das microempresas e empresas de pequeno porte Rio de Janeiro, 2010. Disponível em: <<http://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/8021/1420834.pdf?sequence=1x>>. Acessado em:20/09/2011.

COSTA, Regina Helena. Praticabilidade e justiça tributária –Exequibilidade de lei tributária e direitos do contribuinte. São Paulo – Malheiros Editores, 2007.

CUNHA, Carlos Renato. O simples Nacional, a norma tributária e o princípio federativo: limites da praticabilidade tributária. Dissertação(mestrado) –Universidade Federal do Paraná, 2010. Disponível em: <<http://dspace.c3sl.ufpr.br:8080/dspace/bitstream/handle/1884/23459/Microsoft%20Word%20%20trabalho%20total%20com%20correcoes%20texto.pdf?sequence=1>>, acessado em 05/07/2011)

_____. O Simples Nacional: reflexões sobre a tensão entre o argumento do fomento econômico, o interesse arrecadat rio e a necessidade de respeito   Constituição Federal. Londrina, 2007. Disponível em: <<http://www.idtl.com.br/artigos/226.pdf> > Acessado em: 20/09/2011.

DUPAS, Gilberto. A lógica econômica global e a revisão do Welfare State: a urgência de um novo pacto. Estud. av. vol.12 no.33 São Paulo May/Aug. 1998. Disponível em: http://www.scielo.br/scielo.php?pid=S0103-40141998000200013&script=sci_arttext. Acessado em: 23/12/2011.

ELALI, André. O federalismo fiscal brasileiro e o sistema tributário nacional. São Paulo: MP Editora, 2005.

FERREIRA FILHO, Manoel Gonçalves. Curso de direito constitucional. 36 ed. São Paulo: Saraiva, 2010.

FLORES, Felipe de Pelegrini. Substituição tributária progressiva do ICMS e o Simples Nacional. Florianópolis, 2009. Disponível em: <<http://www.egov.ufsc.br/portal/sites/default/files/anexos/33800-44181-1-PB.pdf>> Acessado em: 27/07/2011.

FREITAS, Riany Alves de. Revista MP/MG, Ano II, n. 8, 2007. Visão crítica sobre o direito. Disponível em: <<https://aplicacao.mp.mg.gov.br/xmlui/bitstream/handle/>

123456789/770/4.3.1%20A%20insufici%C3%A2ncia%20da%20dogma%C3%A1tica%20jur%C3%ADdica.pdf?sequence=1>. Acessado em: 27/09/2011.

GIACOMONI, James. Orçamento Público. 13 ed., 3 reimpr. 3 ed. São Paulo: Atlas 2007.

GONZÁLES, Leonardo dos Santos. Microempresa e empresa de pequeno porte no Brasil. Franca: SP. Unesp, 2007. Disponível em: http://www.franca.unesp.br/Leonardo_dos_Santos_Gonzales.pdf. Acessado em: 12/09/2011

GRECO, Marco Aurélio. Coordenador. Contribuições de intervenção no domínio econômico e figuras afins. São Paulo: 2001.

GUERRA, Luiz Antonio. Lei geral da microempresa e da empresa de pequeno porte: desoneração da produção – sistema supersimples (sistema único de recolhimento de tributos) : Acessos diferenciados ao mercado e ao crédito. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/9839/Lei_Geral_Microempresa.pdf?sequence=2>. Acessado em: 17/07/2011.

GUSTIN, Miracy Barbosa de Souza; Dias, Maria Tereza Fonseca. 3 ed. Belo Horizonte: del Rey, 2010.

HORTA, Raul Machado. REVISTA DO LEGISLATIVO jan-mar/99. As novas tendências do federalismo e seus reflexos na Constituição brasileira de 1988 Disponível em: <http://www.almg.gov.br/opencms/export/sites/default/consulte/publicacoes_assembleia/periodicas/revistas/arquivos/pdfs/25/raul25.pdf>. Acessado em: 25/19/2011.

INDRIUNAS, Luís. Como funciona a lei geral para micros e pequenas empresas. São Paulo: maio 2007. Disponível em: <http://empresasefinancas.hsw.uol.com.br/lei-geral-para-micro-e-pequenas-empresas.htm>. Acessado em: 15/09/2011

ISMAEL, Ricardo. Os Contornos do Federalismo Cooperativo Brasileiro na Constituição de 1988. 2010. Disponível em: <http://www.encontro2010.rj.anpuh.org/resources/anais/8/1276614209_ARQUIVO_ANPUHRio.ArtigoCompletoRicardoIsmaelJUNHORioRJ2010.1.pdf>. Acessado em: 25/09/2011.

JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PASIN, João Bosco Coelho/coordenadores. Tributos em espécie: fundamentos e elementos. Rio de Janeiro: Elsevier, 2010.

LENZA, Pedro. Direito constitucional esquematizado. 13 ed. São Paulo: Saraiva, 2009.

MACHADO, Hugo de Brito. Curso de direito tributário. 27. ed. São Paulo: Malheiros, 2006.

MAGALHÃES, José Luiz Quadros de. Revista Jus Vigilantibus, Quarta-feira, 25 de março de 2009. Jurisdição constitucional e federalismo. Disponível em: <<http://jusvi.com/artigos/38872>>. Acessado em: 27/09/2011.

MARINS, James; BERTOLDI, Marcelo M.. Simples Nacional: Estatuto da microempresa e da empresa de pequeno porte comentado. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2007.

MAXIMILIANO, Carlos. Hermenêutica e aplicação do direito. Rio de Janeiro: forense, 2010.

MEDEIROS, João Bosco. Redação científica: a pratica de fichamentos, resumos, resenhas. 11 ed., 3 reimpr. São Paulo: 2010.

MEIRA, Liziane Angelotti. PRINCÍPIO DO FEDERALISMO E COMPETÊNCIA TRIBUTÁRIA. 2010. Disponível em: <http://www.rkladvocacia.com/arquivos/artigos/art_srt_arquivo20100919180216.pdf>. Acessado em: 27/09/2011.

MORAES, Alexandre de. Direito Constitucional. 24 ed.- 2ª reimp. São Paulo: Atlas, 2009.

NAYLOR, Carlos Mauro. Fundamentos constitucionais do Simples Nacional. Revista Jus Navigandi, Teresina, ano 13, n. 1848, 23 jul. 2008. Disponível em: <<http://jus.com.br/revista/texto/11529>>. Acessado em: 14/09/2011.

PASQUALINI, Alexandre. Revista do Tribunal Regional Federal 1ª Região, v. 7, n. 4, PP. 95 a 109, out./dez. 1995. Sobre a interpretação sistemática do direito. Disponível em: <http://bdjur.stj.gov.br/xmlui/bitstream/handle/2011/22178/interpretacao_sistemica_direito.pdf?sequence=1>. Acessado em: 07/08/2011

PAULSEN, Leandro. Direito Tributário: Constituição e Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência. Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora; ESMAFE,

2010.

PAVANI, Otávio; VINHA, Thiago Degelo . Justiça Social e Igualdade: tratamento diferenciado e favorecido para as microempresas e empresas de pequeno porte. Hórus – Revista de Humanidades e Ciências Sociais Aplicadas, Ourinhos/SP, Nº 05, 2007. Disponível em <http://www.faesd.edu.br/horusjr/atigos/ano2/Artigo05.pdf>. Acessado em: 15/09/2011.

PORTAL TRIBUTÁRIO® EDITORA, 2009, Disponível em <http://www.portaltributario.com.br/tributos.htm>. Acessado em: 18/12/2011.

RAMOS, Adriano Maia Gomes de Almeida, A inconstitucionalidade do impedimento à adesão ao regime tributário do Simples Nacional de microempresas ou empresas de pequeno porte com pendências tributárias previdenciárias. Brasília, 2011. Disponível em: <<http://bdm.bce.unb.br/bitstream/10483/1894/1/2011AdrianoMaiaGomesdeAlmeidaRamos.pdf>> Acessado em: 20/09/2011.

Rezende, Cordocet. Pandemônio Tributário, 2006. Disponível em: <http://www.marcoscintra.org/2010/download/Cordocet_Pandem%C3%A7%C3%A3oTribut%C3%A1rio.pdf>. Acessado em 15/07/2011.

RODDEN, Jonathan. Rev. Sociol. Polít., Curitiba, 24, p. 9-27, jun. 2005. Federalismo e descentralização em perspectiva comparada: sobre significados e medidas. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a03n24.pdf> >. Acessado em: 27/09/2011.

SANTIAGO, Silas. Simples Nacional: o exemplo do federalismo fiscal brasileiro. São Paulo: Saraiva, 2011.

SANTOS, Cláudio. Informativo Jurídico Biblioteca Min. Oscar Saraiva, v. 4, p.1-67. O Código Tributário Nacional como elemento de estabilização do direito tributário. Disponível em: < <http://www.stj.jus.br/publicacao seriada/index.php/informativo/article/view/122/118>> Acessado em: 27/08/2011

SERRA, José; AFONSO, José Roberto Rodrigues. O federalismo fiscal à brasileira: algumas reflexões. 1999. Disponível em: <<http://info.worldbank.org/etools/docs/library/229987/Serra%20e%20Afonso.pdf>>. Acessado em: 27/08/2011.

SILVA, José Afonso da. Curso de Direito Constitucional Positivo. 24 ed. São Paulo: Malheiros Editores, 2005.

SOARES, Mário Lúcio Quintão. Teoria do Estado: novos paradigmas em face da globalização. 3 ed. São Paulo: Atlas, 2008.

SOLDATI, Manoelle. A reforma do sistema tributário e o pacto federativo brasileiro. Jus Navigandi, Teresina, ano 9, n. 640, 9 abr. 2005. Disponível em: <<http://jus2.uol.com.br/doutrina/texto.asp?id=6557>>. Acessado em: 12/09/2011

SOUZA, Celina. Rev. Sociol. Polít., Curitiba, 24, p. 105-121, jun. 2005. Federalismo, desenhos constitucionais e instituições no Brasil pós 1988. Disponível em: <<http://www.scielo.br/pdf/rsocp/n24/a08n24.pdf>>. Acessado em: 27/09/2011.

_____. Redemocratização, federalismo e gasto social no Brasil tendências recentes. XXIV Encontro Anual da Associação Nacional de Pós-Graduação em Ciências Sociais (ANPOCS). GT03: Estrutura social e desigualdade, Petrópolis, RJ 23-27 outubro de 1999. Disponível em: <[http://info.worldbank.org/etools/docs/library/232522/Souza Redemocratizacao.pdf](http://info.worldbank.org/etools/docs/library/232522/Souza%20Redemocratizacao.pdf)>Acessado em: 26/09/2011.

SOUZA, Maria Lúcia Gomes de. O princípio da legalidade tributária e os direitos fundamentais. Circulus Revista da Justiça Federal do Amazonas. v.1, n. 1 maio/agosto.2003). Editora da Universidade Federal do Amazonas- EDUA, 2003. Disponível em: <http://www.am.trf1.gov.br/publicacoes/revistas/circulus/v3_n5_janeiro_junho_2005/miolo_Circulus.pdf#page=77>. Acessado em: 28/07/2011.

TONATTO, Tomas. Análise comparativa entre as sistemáticas federais de tributação. Porto Alegre, 2009. Disponível em: <<http://www.lume.ufrgs.br/bitstream/handle/10183/26263000748806.pdf?sequence=1>>. Acessado em: 18/08/2011.

TORRES, Ricardo Lobo. Rede - A segurança jurídica e as limitações constitucionais ao poder de tributar. Revista Eletrônica de Direito do Estado, n. 4 out/nov/dez, 2005. Disponível em: <[http://ebookbrowse.com/gdoc.php?id=27869500&url=4a9752b8213af c667b06cc5ff11df7d8](http://ebookbrowse.com/gdoc.php?id=27869500&url=4a9752b8213af%20c667b06cc5ff11df7d8)>. Acessado em 05/08/2011.

_____. É possível a criação do IVA no Brasil? Revista Diálogo Jurídico. Salvador, jan./fev./mar. 2007. Disponível em: <http://www.direitopublico.com.br/pdf/possivel_criacao_iva_brasil.pdf>. Acessado em: 12/09/2011

VARSANO, Ricardo. A evolução do sistema tributário brasileiro ao longo do século: anotações e reflexões para futuras reformas, 1998. Disponível em: <http://www.ipea.gov.br/pub/td/td0405.pdf> acessado em 05/08/2011.

VIEIRA, Gabriel Antonio de Abreu. O federalismo brasileiro na perspectiva da

evolução do sistema constitucional tributário. São Paulo, 2009. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/Anais/sao_paulo/2857.pdf>. Acessado em: 17/09/2011.

VIEIRA, José Roberto. A Noção de Sistema no Direito. Revista da Faculdade de Direito da UFPR, 33, jul. 2000. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/direito/article/view/1844/1540>>. Acessado em: 25/09/2011.

VINHA, Thiago Degelo; RIBEIRO, Maria de Fátima. Efeitos Sócio Econômicos dos Tributos e sua Utilização como Instrumento de Políticas Governamentais. Derecho & Cambio Social, pp. 1 a17. Disponível em: <<http://www.professorsabbag.com.br/arquivos/downloads/1304373366.pdf>>. Acessado em: 17/09/2011.

VALENTIM, Marilena Simões. A guerra fiscal no Brasil: Impactos Econômicos. 2002. Disponível em: <http://www.achegas.net/numero/quatorze/marilena_v_14.htm>. Acessado em: 12/10/2011.

VITTE, Claudete de Castro Silva, A crise do federalismo brasileiro. Disponível em: <<http://ojs.c3sl.ufpr.br/ojs2/index.php/raega/article/view/18229/11830>>. Acessado em 23/10/2011

VIZZOTO, Bianca de Paula. A defesa das microempresas e empresas de pequeno porte: incentivo ao progresso. Unesp. Franca – SP, jun. 2006. Disponível em: <http://www.franca.unesp.br/Bianca_de_Paula_Souza_Vizoto.pdf>. Acessado em: 17/11/2011

ZILVET, Fernando Aurélio. Princípios de Direito Tributário e a Capacidade Contributiva. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

ANEXO I

Relação Atualizada e Revisada em 15/12/2011

Lista de tributos (impostos, contribuições, taxas, contribuições de melhoria) existentes no Brasil:

1. Adicional de Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM - [Lei 10.893/2004](#)
2. Contribuição á Direção de Portos e Costas (DPC) - [Lei 5.461/1968](#)
3. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento Científico e Tecnológico - FNDCT - [Lei 10.168/2000](#)
4. Contribuição ao Fundo Nacional de Desenvolvimento da Educação (FNDE), também chamado "Salário Educação" - [Decreto 6.003/2006](#)
5. Contribuição ao Funrural
6. Contribuição ao Instituto Nacional de Colonização e Reforma Agrária (INCRA) - Lei 2.613/1955
7. Contribuição ao Seguro Acidente de Trabalho (SAT)
8. Contribuição ao Serviço Brasileiro de Apoio a Pequena Empresa (Sebrae) - Lei 8.029/1990
9. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Comercial (SENAC) - [Decreto-Lei 8.621/1946](#)
10. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado dos Transportes (SENAT) - Lei 8.706/1993
11. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Industrial (SENAI) - Lei 4.048/1942
12. Contribuição ao Serviço Nacional de Aprendizado Rural (SENAR) - Lei 8.315/1991
13. Contribuição ao Serviço Social da Indústria (SESI) - Lei 9.403/1946
14. Contribuição ao Serviço Social do Comércio (SESC) - Lei 9.853/1946
15. Contribuição ao Serviço Social do Cooperativismo (SESCOOP) - art. 9, I, da [MP 1.715-2/1998](#)
16. Contribuição ao Serviço Social dos Transportes (SEST) - Lei 8.706/1993
17. Contribuição Confederativa Laboral (dos empregados)
18. Contribuição Confederativa Patronal (das empresas)
19. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Combustíveis - [Lei 10.336/2001](#)
20. Contribuição de Intervenção do Domínio Econômico – CIDE Remessas Exterior - [Lei 10.168/2000](#)
21. Contribuição para a Assistência Social e Educacional aos Atletas Profissionais - FAAP - [Decreto 6.297/2007](#)
22. Contribuição para Custeio do Serviço de Iluminação Pública - [Emenda Constitucional 39/2002](#)
23. Contribuição para o Desenvolvimento da Indústria Cinematográfica Nacional – CONDECINE - art. 32 da [Medida Provisória 2228-1/2001](#) e [Lei 10.454/2002](#)
24. Contribuição para o Fomento da Radiodifusão Pública - art. 32 da Lei 11.652/2008.
25. Contribuição Sindical Laboral (não se confunde com a Contribuição Confederativa Laboral, vide comentários sobre a Contribuição Sindical Patronal)

26. Contribuição Sindical Patronal (não se confunde com a Contribuição Confederativa Patronal, já que a Contribuição Sindical Patronal é obrigatória, pelo artigo [578 da CLT](#), e a Confederativa foi instituída pelo [art. 8, inciso IV, da Constituição Federal](#) e é obrigatória em função da assembleia do Sindicato que a instituir para seus associados, independentemente da contribuição prevista na [CLT](#))
27. Contribuição Social Adicional para Reposição das Perdas Inflacionárias do FGTS - [Lei Complementar 110/2001](#)
- 28. [Contribuição Social para o Financiamento da Seguridade Social \(COFINS\)](#)**
- 29. [Contribuição Social sobre o Lucro Líquido \(CSLL\)](#)**
30. [Contribuições aos Órgãos de Fiscalização Profissional](#) (OAB, CRC, CREA, CRECI, CORE, etc.)
31. Contribuições de Melhoria: asfalto, calçamento, esgoto, rede de água, rede de esgoto, etc.
32. Fundo Aeroviário (FAER) - Decreto Lei 1.305/1974
33. Fundo de Combate à Pobreza - art. 82 da [EC 31/2000](#)
34. Fundo de Fiscalização das Telecomunicações (FISTEL) - [Lei 5.070/1966](#) com novas disposições da [Lei 9.472/1997](#)
35. Fundo de Garantia por Tempo de Serviço (FGTS)
36. Fundo de Universalização dos Serviços de Telecomunicações (FUST) - art. 6 da [Lei 9.998/2000](#)
37. Fundo Especial de Desenvolvimento e Aperfeiçoamento das Atividades de Fiscalização (Fundaf) - art.6 do [Decreto-Lei 1.437/1975](#) e [art. 10 da IN SRF 180/2002](#)
38. Fundo para o Desenvolvimento Tecnológico das Telecomunicações (Funttel) - [Lei 10.052/2000](#)
39. [Imposto s/Circulação de Mercadorias e Serviços \(ICMS\)](#)
40. [Imposto sobre a Exportação \(IE\)](#)
41. Imposto sobre a Importação (II)
42. Imposto sobre a Propriedade de Veículos Automotores (IPVA)
43. Imposto sobre a Propriedade Predial e Territorial Urbana (IPTU)
44. [Imposto sobre a Propriedade Territorial Rural \(ITR\)](#)
45. Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza (IR - pessoa física e [jurídica](#))
46. [Imposto sobre Operações de Crédito \(IOF\)](#)
47. [Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza \(ISS\)](#)
- 48. [Imposto sobre Transmissão Bens Inter-Vivos \(ITBI\)](#)**
- 49. Imposto sobre Transmissão Causa Mortis e Doação (ITCMD)**
50. INSS Autônomos e Empresários
51. INSS Empregados
52. INSS Patronal
- 53. [IPI \(Imposto sobre Produtos Industrializados\)](#)**
- 54. [Programa de Integração Social \(PIS\)](#)** e Programa de Formação do Patrimônio do Servidor Público (PASEP)
55. Taxa de Autorização do Trabalho Estrangeiro
56. Taxa de Avaliação in loco das Instituições de Educação e Cursos de Graduação - [Lei 10.870/2004](#)
57. Taxa de Avaliação da Conformidade - [Lei 12.545/2011](#) - art. 13
58. Taxa de Classificação, Inspeção e Fiscalização de produtos animais e vegetais ou de consumo nas atividades agropecuárias - [Decreto-Lei](#)

[1.899/1981](#)

59. Taxa de Coleta de Lixo
60. Taxa de Combate a Incêndios
61. Taxa de Conservação e Limpeza Pública
62. Taxa de Controle e Fiscalização Ambiental – TCFA - [Lei 10.165/2000](#)
63. Taxa de Controle e Fiscalização de Produtos Químicos - [Lei 10.357/2001](#), art. 16
64. Taxa de Emissão de Documentos (níveis municipais, estaduais e federais)
65. Taxa de Fiscalização da Aviação Civil - TFAC - [Lei 11.292/2006](#)
66. Taxa de Fiscalização da Agência Nacional de Águas – ANA - art. 13 e 14 da [MP 437/2008](#)
67. Taxa de Fiscalização CVM (Comissão de Valores Mobiliários) - [Lei 7.940/1989](#)
68. Taxa de Fiscalização de Sorteios, Brindes ou Concursos - art. 50 da [MP 2.158-35/2001](#)
69. Taxa de Fiscalização de Vigilância Sanitária [Lei 9.782/1999](#), art. 23
70. Taxa de Fiscalização dos Produtos Controlados pelo Exército Brasileiro - TFPC - [Lei 10.834/2003](#)
71. Taxa de Fiscalização dos Mercados de Seguro e Resseguro, de Capitalização e de Previdência Complementar Aberta - art. 48 a 59 da [Lei 12.249/2010](#)
72. Taxa de Licenciamento Anual de Veículo - art. 130 da Lei 9.503/1997
73. Taxa de Licenciamento, Controle e Fiscalização de Materiais Nucleares e Radioativos e suas instalações - [Lei 9.765/1998](#)
74. Taxa de Licenciamento para Funcionamento e Alvará Municipal
75. Taxa de Pesquisa Mineral DNPM - Portaria Ministerial 503/1999
76. Taxa de Serviços Administrativos – TSA – Zona Franca de Manaus - [Lei 9.960/2000](#)
77. Taxa de Serviços Metrológicos - art. 11 da [Lei 9.933/1999](#)
78. Taxas ao Conselho Nacional de Petróleo (CNP)
79. Taxa de Outorga e Fiscalização - Energia Elétrica - art. 11, inciso I, e artigos 12 e 13, da [Lei 9.427/1996](#)
80. Taxa de Outorga - Rádios Comunitárias - art. 24 da [Lei 9.612/1998](#) e nos art. 7 e 42 do [Decreto 2.615/1998](#)
81. Taxa de Outorga - Serviços de Transportes Terrestres e Aquaviários - art. 77, incisos II e III, a art. 97, IV, da [Lei 10.233/2001](#)
82. Taxas de Saúde Suplementar - ANS - [Lei 9.961/2000](#), art. 18
83. Taxa de Utilização do SISCOMEX - art. 13 da [IN 680/2006](#)
84. Taxa de Utilização do MERCANTE - [Decreto 5.324/2004](#)
85. Taxas do Registro do Comércio (Juntas Comerciais)
86. Taxas Processuais do Conselho Administrativo de Defesa Econômica - CADE - [art. 23 da Lei 12.529/2011](#)

ANEXO II

ANEXO I DA LEI COMPLEMENTAR Nº123, DE 14 DE DEZEMBRO DE 2006 (vigência: 01/01/2012)

(Redação dada pela Lei Complementar nº 139, de 10 de novembro de 2011)

Alíquotas e Partilha do Simples Nacional - Comércio

Receita Bruta em 12 meses (em R\$)	Alíquota	IRPJ	CSLL	Cofins	PIS/Pase		ICMS
					p	CPP	
Até 180.000,00	4,00%	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%	2,75%	1,25%
De 180.000,01 a 360.000,00	5,47%	0,00%	0,00%	0,86%	0,00%	2,75%	1,86%
De 360.000,01 a 540.000,00	6,84%	0,27%	0,31%	0,95%	0,23%	2,75%	2,33%
De 540.000,01 a 720.000,00	7,54%	0,35%	0,35%	1,04%	0,25%	2,99%	2,56%
De 720.000,01 a 900.000,00	7,60%	0,35%	0,35%	1,05%	0,25%	3,02%	2,58%
De 900.000,01 a 1.080.000,00	8,28%	0,38%	0,38%	1,15%	0,27%	3,28%	2,82%
De 1.080.000,01 a 1.260.000,00	8,36%	0,39%	0,39%	1,16%	0,28%	3,30%	2,84%
De 1.260.000,01 a 1.440.000,00	8,45%	0,39%	0,39%	1,17%	0,28%	3,35%	2,87%
De 1.440.000,01 a 1.620.000,00	9,03%	0,42%	0,42%	1,25%	0,30%	3,57%	3,07%
De 1.620.000,01 a 1.800.000,00	9,12%	0,43%	0,43%	1,26%	0,30%	3,60%	3,10%
De 1.800.000,01 a 1.980.000,00	9,95%	0,46%	0,46%	1,38%	0,33%	3,94%	3,38%
De 1.980.000,01 a 2.160.000,00	10,04%	0,46%	0,46%	1,39%	0,33%	3,99%	3,41%
De 2.160.000,01 a 2.340.000,00	10,13%	0,47%	0,47%	1,40%	0,33%	4,01%	3,45%
De 2.340.000,01 a 2.520.000,00	10,23%	0,47%	0,47%	1,42%	0,34%	4,05%	3,48%
De 2.520.000,01 a 2.700.000,00	10,32%	0,48%	0,48%	1,43%	0,34%	4,08%	3,51%
De 2.700.000,01 a 2.880.000,00	11,23 %	0,52%	0,52%	1,56%	0,37%	4,44%	3,82%
De 2.880.000,01 a 3.060.000,00	11,32 %	0,52%	0,52%	1,57%	0,37%	4,49%	3,85%
De 3.060.000,01 a 3.240.000,00	11,42 %	0,53%	0,53%	1,58%	0,38%	4,52%	3,88%
De 3.240.000,01 a 3.420.000,00	11,51 %	0,53%	0,53%	1,60%	0,38%	4,56%	3,91%
De 3.420.000,01 a 3.600.000,00	11,61 %	0,54%	0,54%	1,60%	0,38%	4,60%	3,95%

FONTE:RFB